

---

# Procediment d'inspecció

---

PID\_00264490

Ana María Delgado García  
Rafael Oliver Cuello

---

Temps mínim de dedicació recomanat: 3 hores

---





**Ana María Delgado García**

Doctora en Dret. Catedràtica de Dret Financer i Tributari de la Universitat Oberta de Catalunya.



**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Dret. Catedràtic de Dret Financer i Tributari. ESERP Business & Law School.

La revisió d'aquest recurs d'aprenentatge UOC ha estat coordinada per la professora: Ana María Delgado García (2019)

Quarta edició: setembre 2019  
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello  
Tots els drets reservats  
© d'aquesta edició, FUOC, 2019  
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona  
Realització editorial: FUOC

*Cap part d'aquesta publicació, incloent-hi el disseny general i la coberta, no pot ser copiada, reproduïda, emmagatzemada o transmesa de cap manera ni per cap mitjà, tant si és elèctric com químic, mecànic, òptic, de gravació, de fotocòpia o per altres mètodes, sense l'autorització prèvia per escrit dels titulars dels drets.*

# Índex

<b>Introducció</b> .....	5
<b>Objectius</b> .....	6
<b>1. La Inspecció tributària</b> .....	7
1.1. Concepte i fonts normatives .....	7
1.2. Òrgans de la Inspecció .....	9
1.3. Funcions de la Inspecció .....	10
<b>2. Iniciació del procediment d'inspecció</b> .....	12
2.1. Maneres d'iniciar-se el procediment .....	12
2.2. Efectes de l'inici del procediment .....	13
2.3. Abast de les actuacions inspectores .....	13
2.4. Obligats a suportar les actuacions inspectores .....	15
<b>3. Desenvolupament del procediment d'inspecció</b> .....	18
3.1. Lloc i horari de les actuacions inspectores .....	18
3.2. Compareixença de l'obligat tributari .....	19
3.3. Durada de les actuacions inspectores .....	22
<b>4. Finalització del procediment d'inspecció</b> .....	26
4.1. Les actes d'inspecció .....	26
4.2. Actes amb acord .....	29
4.3. Actes de conformitat .....	31
4.4. Actes de disconformitat .....	32
<b>5. Aplicació del mètode d'estimació indirecta</b> .....	34
<b>6. Procediment per a la declaració de frau de llei</b> .....	36
<b>Exercicis d'autoavaluació</b> .....	39
<b>Solucionari</b> .....	41



## Introducció

Atès que en el sistema actual d'aplicació dels tributs la majoria dels deures recauen sobre els obligats tributaris, esdevé imprescindible que l'Administració en controli l'actuació, cosa per a la qual cal disposar d'un gran volum d'informació tributària.

Una de les funcions més importants de la inspecció tributària consisteix precisament a comprovar i investigar la situació tributària dels obligats i, segons el resultat d'aquesta activitat pot, fins i tot, arribar a practicar liquidacions de deutes tributaris. En l'exercici d'aquestes potestats, la inspecció disposa de prerrogatives importants.

Les conseqüències que es poden derivar del procediment inspector per a l'obligat tributari poden arribar a ser considerablement costoses: liquidació administrativa del deute i dels interessos de demora meritats, i també la imposició eventual d'una sanció després de la tramitació del procediment sancionador oportú. Per això cal que l'Administració tributària respecti el procediment legal establert.

En aquest context, en determinades circumstàncies en què es produeix una inactivitat per part de la inspecció, es preveuen efectes importants relacionats amb la prescripció del dret de liquidar el deute o amb la consideració de pagaments o la presentació de declaracions extemporànies sense requeriment previ: termini màxim de la durada o interrupció injustificada de les actuacions.

Les actes són els documents emesos per la inspecció que posen fi al procediment i poden tenir un contingut doble: la declaració del fet que la situació tributària comprovada o investigada és correcta, o en cas contrari, la proposta de liquidació. La classificació principal de les actes atén al criteri de la conformitat o disconformitat de l'obligat tributari o de l'acord a què s'arribi amb l'Administració, que té efectes en la reducció de l'import de la possible sanció que se li imposi.



En el sistema actual d'aplicació dels tributs, és imprescindible controlar l'actuació dels obligats tributaris.

## Objectius

Els objectius principals per assolir amb l'estudi d'aquesta matèria són els següents:

1. Identificar les funcions de la Inspecció dels tributs.
2. Individualitzar les prerrogatives a disposició de la Inspecció en l'exercici de les seves funcions.
3. Comprendre les formes d'iniciació del procediment d'inspecció i les conseqüències que se'n deriven per a l'obligat tributari.
4. Delimitar l'abast de les actuacions inspectores i els subjectes als qui afecten.
5. Distingir les implicacions del factor temps en el procediment d'inspecció.
6. Comprendre la importància de l'acta d'inspecció i determinar-ne el contingut.
7. Dominar les conseqüències que té per a l'obligat tributari la firma d'una acta de conformitat, disconformitat o amb acord.
8. Relacionar el procediment d'inspecció amb el sancionador.

# 1. La Inspecció tributària

## 1.1. Concepte i fonts normatives

El procediment d'inspecció té com a objectiu comprovar i investigar el compliment adequat de les obligacions tributàries i regularitzar, si escau, la situació tributària de l'obligat amb la liquidació corresponent<sup>1</sup>.

<sup>(1)</sup>Article 145.1 LGT

El terme *inspecció* es fa servir en un sentit doble, tant a la normativa com a la jurisprudència i la doctrina:

- 1) Des d'un punt de vista objectiu, és una funció o activitat que tendeix a comprovar i investigar els fets amb rellevància tributària.
- 2) Des d'un punt de vista subjectiu, es tracta de l'òrgan que té atribuïda aquesta funció.

### Evolució de l'activitat inspectora

En el sistema tributari actual de gestió en massa s'han produït una sèrie de canvis en l'activitat inspectora:

- a) L'activitat d'investigació de la inspecció ha adquirit molta rellevància, ja que esdevé necessari controlar l'actuació dels obligats tributaris en un sistema que es basa en la col·laboració d'aquests subjectes, que han de complir espontàniament amb els deures tributaris.
- b) Generalment, els obligats tributaris paguen el tribut sense entrar en contacte amb l'Administració; per tant, l'activitat inspectora és eventual.
- c) S'han atribuït a la Inspecció funcions de liquidació, abans reservades només als òrgans de gestió. D'una activitat merament probatòria, en què s'assentaven els fets i les dades que servien de base per a quantificar el tribut, s'ha passat a una activitat aplicativa de les normes jurídiques: la Inspecció regularitza la situació tributària del subjecte en liquidar el tribut.
- d) Normalment, són els òrgans d'Inspecció els qui desenvolupen el procediment sancionador, ja que en general les infraccions tributàries es descobreixen com a conseqüència de l'activitat inspectora. Ara bé, la configuració del principi *ne bis in idem* i la regulació dels elements processals dels delictes tributaris, han introduït canvis en aquesta funció de la Inspecció.
- e) La Inspecció exerceix potestats sobre tercers, subjectes a deures de col·laboració per requeriment exprés de l'Administració: es tracta d'una facultat exclusiva de la Inspecció.

Entre els procediments de gestió i d'inspecció es produeixen una sèrie de semblances i de diferències que convé destacar.

### Lectura recomanada

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

### El mateix acte resolutori: la liquidació tributària

Per això la LGT de 2003 regula la Inspecció a continuació de la gestió. En canvi, la LGT de 1963 regulava la recaptació després de la gestió, ja que des d'un punt de vista lògic, la liquidació és el pressupost d'exigibilitat del deute, i en el cas de les autoliquidacions, la liquidació es produeix de manera simultània a l'ingrés.

D'una banda, el procediment d'inspecció té en comú amb el de gestió l'exercici de potestats de control (la comprovació) i, alhora, tots dos procediments poden culminar amb el mateix acte resolutori: la liquidació tributària.

D'altra banda, podem esmentar les **diferències** següents entre ambdós procediments:

- El caràcter inquisitiu dels mitjans per a la comprovació desenvolupada en la Inspecció respecte de l'absència d'aquest caràcter en la comprovació formal exercida en la gestió.
- La selecció dels subjectes en l'àmbit inspector respecte del caràcter massiu dels subjectes objecte d'una comprovació en el procediment de gestió.
- El moment en què es desenvolupen: la gestió se sol dur a terme durant un període de temps determinat, que coincideix amb la finalització del període voluntari de pagament d'uns impostos determinats; mentre que en el cas de la Inspecció no hi ha un període concret, sinó que les actuacions es desenvolupen mentre no prescrigui el dret de liquidar.
- L'objecte de les actuacions: en la gestió, es tracta d'una obligació tributària concreta durant el període impositiu concret. En la Inspecció, pot tenir un abast més ampli, si bé aquesta diferència sembla que s'hagi desdibuixat després de la nova definició que la LGT (article 148) dóna sobre l'abast general de les actuacions inspectores.
- Les liquidacions que es dicten després d'un procediment de gestió són provisionals, mentre que les dictades en un procediment inspector solen ser definitives.

### **Les fonts normatives reguladores de la matèria**

Les fonts normatives que regulen la matèria són les següents:

#### **a) En l'àmbit estatal:**

- La LGT de 2003 dedica el capítol IV del títol III a les "Actuaciones y procedimiento de inspección".
- El desenvolupament reglamentari d'aquests preceptes es duu a terme seguint el Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs (RGGIT), aprovat pel Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol.

#### **b) En l'àmbit autonòmic:**

- Les comunitats autònomes es poden fer càrrec, per delegació de l'Estat, de la inspecció dels tributs cedits, per bé que la titularitat de les competències d'inspecció correspon a l'Estat; a excepció de l'IRPF, inclosa la part cedida a les comunitats autònomes, que durana terme els òrgans estatals (article 46.2 de la Llei 21/2001, de 27 de desembre), i fins i tot poden "los servicios de Inspección de Tributos del Estado incoar las oportunas actas de investigación y comprobación por el IP, con ocasión de las actuaciones inspectoras que lleven a cabo en relación con el IRPF" (article 46.3 Llei 21/2001).



- Hi ha disposicions dictades en la matèria, però solen regular aspectes orgànics, és a dir, aspectes d'atribució de competències i d'organització dels serveis.

c) **En l'àmbit local:**

- S'aplica directament la normativa estatal, d'acord amb allò que disposa el TR de la LRHL(article 12).

## 1.2. Òrgans de la Inspecció

En matèria d'inspecció<sup>2</sup>, podem distingir els òrgans següents:

<sup>(2)</sup>Articles 166 a 169 RGGIT

a) En l'àmbit estatal, l'AEAT desenvolupa les funcions d'inspecció. En concret, l'òrgan que les exerceix és el Departament d'Inspecció Financera i Tributària. Dins d'aquest departament hi ha òrgans centrals que compleixen funcions d'inspecció centralitzada i d'obtenció d'informació (Oficina Nacional d'Inspecció, Àrea de Serveis Especials i Auditoria, Unitat Central d'Informació), i òrgans d'administració perifèrica (dependències d'inspecció de les diverses delegacions i administracions de l'Agència).

b) En l'àmbit autonòmic, les comunitats autònomes tenen els seus òrgans d'inspecció propis.

c) En l'àmbit local, els ens locals també tenen els seus òrgans d'inspecció propis, tot i que poden delegar les funcions en les diputacions o comunitats autònomes. A més, quan es tracta de tributs locals gestionats per l'Estat, és aquest últim qui exerceix les funcions d'inspecció, sense perjudici de les formes de col·laboració que s'estableixin.

### Prerogatives i deures dels funcionaris de la Inspecció

Els drets i les prerogatives dels funcionaris de la Inspecció són els següents<sup>3</sup>:

<sup>(3)</sup>Article 142.4 LGT

a) Són agents de l'autoritat. La qual cosa té rellevància per a determinar la responsabilitat administrativa o penal de qui ofereixi resistència o cometi desacatament amb relació a la seva actuació.

b) Han d'anar proveïts d'un carnet o identificació acreditativa. Hauran d'acreditar la seva condició, si se'ls requereix, fora de les oficines públiques (en connexió amb el mateix dret, de caràcter general, dels obligats tributaris recollit a l'article 34.1.f) LGT).

<sup>(4)</sup>Article 34.1.j) LGT

c) En l'exercici de les seves funcions, poden comptar amb el suport i la protecció de les autoritats públiques.

d) Els inspectors tenen la funció d'impulsar el procediment i la facultat d'efectuar requeriments als subjectes inspeccionats i a tercers a qui se sol·liciti informació de rellevància tributària.

D'altra banda, els deures dels funcionaris de la Inspecció són els següents:

a) Han de respectar els principis constitucionals que inspiren la funció pública en el desenvolupament de la seva actuació (principis d'eficàcia, jerarquia, descentralització, desconcentració i coordinació).

b) Han de respectar el deure de cortesia en les relacions amb els contribuents: els han de tractar amb el respecte i la consideració pertinents<sup>4</sup>.

c) Estan obligats a informar de llurs drets i deures tributaris als qui vagin dirigides les actuacions (article 147.2 LGT, en connexió amb el mateix dret, de caràcter general, recollit a l'article 34.1.ñ LGT).

d) Deure de sigil i secret respecte dels assumptes que coneguin per raó del càrrec.

e) Les dades obtingudes en el curs de les actuacions inspectores seran remeses a l'autoritat judicial o al Ministeri Fiscal, quan els fets puguin ser constitutius de delictes públics.

### 1.3. Funcions de la Inspecció

En l'actualitat, les funcions principals<sup>5</sup> de la Inspecció són:

<sup>(5)</sup>Article 141 LGT

a) Activitats de comprovació i investigació. Són les funcions típiques i fonamentals de la inspecció, de control de la veracitat i l'exactitud de les dades amb transcendència tributària. La comprovació té com a objectiu la verificació dels fets imposables i llurs circumstàncies declarats per l'obligat tributari<sup>6</sup>. La investigació té com a finalitat descobrir fets imposables i llurs circumstàncies no declarats per l'obligat tributari o declarats incorrectament<sup>7</sup>.

<sup>(6)</sup>Article 145.2 LGT

<sup>(7)</sup>Article 145.3 LGT

#### La comprovació i la investigació en la Inspecció

Ambdues tenen en comú el fet que fan servir mitjans inquisitoris, és a dir, que poden acudir a mitjans externs, a diferència de la comprovació formal dels òrgans de gestió (que es limiten a la comprovació dels documents aportats). La competència és exclusiva de la Inspecció.

La distinció entre *comprovació* i *investigació* no és rellevant a efectes pràctics, ja que en totes dues actuacions es fan servir els mateixos mitjans i el procediment és comú. A més a més, es confonen o encavalquen, ja que en comprovar el que s'ha declarat, s'investigarà allò que no ha estat declarat. Per tant, la diferència és simplement conceptual.

D'altra banda, la LGT també atribueix a la Inspecció competències de comprovació formal o no inquisitiva.

#### La comprovació formal en la Inspecció

Aquesta competència de comprovació formal no és exclusiva, ja que els òrgans de gestió també la tenen atribuïda.

<sup>(8)</sup>Article 141.h) LGT

<sup>(9)</sup>Article 141.e) LGT

Així mateix, poden desenvolupar actuacions de comprovació limitada<sup>8</sup>, que també està atribuïda als òrgans de gestió.

Igualment, els correspon desenvolupar actuacions de comprovació del compliment dels requisits exigits tant per a l'obtenció de beneficis o incentius fiscals, com de devolucions tributàries o de l'aplicació de règims tributaris especials<sup>9</sup>.

b) Activitats d'obtenció d'informació amb transcendència tributària de tercers, subjectes al deure de col·laboració. Es tracta d'una activitat instrumental de les anteriors. La competència és exclusiva de la Inspecció quan aquesta col·laboració s'ha d'oferir amb requeriment previ de l'Administració (per captació).

c) Activitat de liquidació. Quan s'ha de regularitzar la situació tributària dels subjectes passius com a conseqüència d'una activitat de comprovació, correspon a la Inspecció dictar l'acte administratiu de liquidació. Amb aquesta activitat culmina el procediment d'inspecció, ja que la liquidació és l'acte resolutori principal del procediment.

d) Activitats de valoració. Tenen com a objectiu taxar o comprovar el valor declarat de béns, rendes, productes, drets i patrimonis en general, d'acord amb els mitjans de valoració admesos per l'ordenació i, en especial, els de l'article 57 LGT (comprovació de valors). Aquestes actuacions es poden desenvolupar en el si d'una actuació de comprovació i investigació, o bé al marge d'aquestes.

e) Imposició de sancions. Aquesta activitat es produeix quan es descobreix l'existència d'una infracció tributària com a conseqüència d'una comprovació o investigació. La imposició de sancions s'ha de fer en un expedient independent de les activitats comprovadores o investigadores. Aquesta funció es pot englobar en la lletra k) de l'article 141 LGT, que es refereix a "las demás que se establezcan".

f) Altres activitats accessòries. Podem esmentar, d'una banda, l'assessorament i informe als òrgans de la hisenda pública. D'altra banda, la informació als mateixos obligats tributaris sobre els seus drets i obligacions a l'inici de les actuacions inspectores. I, finalment, intervencions tributàries, permanents o no, com succeeix amb els Impostos Especials de Fabricació, en els quals, per a assegurar-ne el control, s'estableix un règim d'intervenció en la mateixa fàbrica.

## 2. Iniciació del procediment d'inspecció

### 2.1. Maneres d'iniciar-se el procediment

Les maneres d'iniciació del procediment d'inspecció són<sup>10</sup>:

<sup>(10)</sup>Articles 147.1 LGT i 177 RGGIT

1) D'ofici, per part de la Inspecció.

#### La iniciativa de la Inspecció

De conformitat amb el que preveu l'art. 29 de l'anterior Reglament general d'inspecció de 1986, el procediment es podia iniciar d'ofici d'acord amb els plans d'inspecció de cada unitat o funcionari (manera més freqüent que s'iniciï el procediment), o bé sense subjecció a cap pla, o bé per ordre escrita i motivada de l'inspector en cap (manera extraordinària d'iniciar, ja que s'aparta dels criteris continguts en els plans inspectors).

A més, el Reglament de 1968 esmentat atribuïa competència per a tramitar el procediment inspector a l'inspector actuari i per a dictar la liquidació corresponent a l'inspector en cap de l'òrgan o dependència, central o territorial, des de la qual s'havien desenvolupat les actuacions inspectores (art. 60.1): cap de l'Oficina Nacional d'Inspecció, cap de la Dependència Regional... Si bé, en la pràctica, diferents resolucions de l'AEAT havien atribuït competència per a liquidar als caps d'oficines tècniques (que només tenien competència per a proposar) i liquidar, així, els adjunts a l'inspector en cap; cosa que va ser criticada. En canvi, tant la LGT com la RGGIT actual guarden silenci sobre l'atribució de competència per a liquidar en el procediment inspector.

2) A petició de l'obligat tributari, quan sol·licita que una actuació parcial de la Inspecció sigui general<sup>11</sup>. Per tant, no es tracta realment d'una forma d'iniciació, ja que el procediment ja ha estat iniciat abans.

<sup>(11)</sup>Articles 149 LGT i 179 RGGIT

#### La denúncia pública no constitueix una forma d'iniciació del procediment

EL RGGIT omet tota referència a la denúncia pública que, en una època anterior, sí que iniciava el procediment d'inspecció. De tota manera, quan el fet denunciat doni lloc a una actuació inspectora d'ofici.

Per tant, serà generalment la inspecció qui donarà curs a la denúncia. És per això que la denúncia pública s'hauria d'incloure a l'inici per iniciativa de la Inspecció sense subjecció a cap pla.

Rebuda una denúncia aquesta s'ha de remetre a l'òrgan competent. En el cas que la denúncia no tingui cap fonament, es procedirà al seu arxiu. No obstant això, es poden iniciar les actuacions procedents en el cas que hi hagi indicis de la veracitat dels fets denunciats i que l'Administració els desconegui, no passant la denúncia a formar part de l'expedient ni el denunciant a adquirir la condició d'interessat en el procediment.

Al seu torn, són dues les formes de materialitzar l'inici del procediment:

1) Comunicació d'inici a l'obligat tributari. Com a regla general, quan s'inicien les actuacions inspectores, s'ha de comunicar a l'obligat tributari aquesta circumstància amb una notificació, que assenyali dia i hora per a personar-se, l'abast de les actuacions que s'han de practicar i que tingui a disposició de la Inspecció o aporti la documentació i els elements que s'estimin necessaris.<sup>12</sup>

<sup>(12)</sup>Articles 177.1 i 178.4 RGGIT

2) Compareixença de la Inspecció sense comunicació prèvia quan s'estimi convenient per a la pràctica adequada de les actuacions. La Inspecció es pot personar directament sense requeriment previ als locals de l'obligat tributari (empreses, oficines, dependències, instal·lacions, magatzems o on hi hagi alguna prova de l'obligació tributària), si ho considera procedent<sup>13</sup>. En aquest cas, les actuacions s'entenen amb l'obligat tributari si és present i, si no ho és, amb els encarregats o responsables dels llocs. En qualsevol cas, a l'inici de les actuacions inspectores, l'obligat tributari té el dret que l'inspector l'informi dels seus drets i obligacions<sup>14</sup>.

(13) Articles 151.2 LGT i 177.2 RGGIT

(14) Article 147.2 LGT

## 2.2. Efectes de l'inici del procediment

D'acord amb la normativa vigent, es poden distingir els següents efectes de l'inici de les actuacions.

1) S'interromp el termini de prescripció del dret per a determinar els deutes tributaris i del dret per a imposar sancions<sup>15</sup>.

(15) Articles 68.1a) i 189.3.a) LGT i 87.3.d) RGGIT

2) El pagament que es faci després de l'inici de les actuacions inspectores no serà considerat espontani. S'aplicaran sancions i interessos de demora fins al dia anterior a l'ingrés<sup>16</sup>.

(16) Articles 27.1 LGT i 87.5 RGGIT

### Un altre efecte més en el Reglament de 1986

L'anterior Reglament general d'inspecció de 1986 preveia, a més, en l'art. 30.3, l'efecte següent: la declaració per la qual es compleix el deure de col·laboració exigida, amb caràcter general, sense requeriment previ, que es presentava fora de termini no era considerada espontània, i s'imposaven sancions per l'incompliment.

### Prescripció i actuacions inspectores

La Sentència de l'Audiència Nacional de 29 de març de 2004 assenyala que les diligències de la Inspecció no interrompen la prescripció ja que no estaven encaminades a esbrinar l'existència d'elements tributaris, és a dir, no reflectien un vertader propòsit de comprovació per part de la Inspecció, sinó que van ser dictades merament amb la intenció d'interrompre la prescripció. En el mateix sentit, es pronuncien, entre d'altres, les sentències del Tribunal Suprem de 25 de juny de 1987, de 6 de novembre de 1993, d'11 d'octubre de 1996, i la Resolució del Tribunal Económico-administratiu Central d'11 de febrer de 2004.

3) Les declaracions presentades en un procediment diferent del d'autoliquidació o que no involucrin ingrés, no seran espontànies ni serviran com a forma d'inici del procediment, que ja estarà obert com a conseqüència de les actuacions investigadores de l'Administració; fet pel qual s'imposaran les sancions corresponents<sup>17</sup>.

(17) Articles 27.1 LGT i 87.5 RGGIT

4) Es consideren no presentades les consultes plantejades sobre el mateix tema que la Inspecció investiga.

## 2.3. Abast de les actuacions inspectores

Les actuacions de la Inspecció s'estenen a una o diverses obligacions i períodes impositius o de liquidació i poden tenir un diferent abast<sup>18</sup>:

(18) Articles 148 LGT i 178 RGGIT

a) General: referides, segons l'article 148.2 LGT a la totalitat dels elements de l'obligació tributària en el període objecte de la comprovació (un període determinat, tot i que no s'ampliï a altres elements de la situació tributària, com ara altres períodes o altres obligacions). Com a regla general s'aplica aquest tipus de comprovació. Segons precisa l'art. 178.2 RGGIT, les actuacions tenen caràcter general llevat que s'indiqui una altra cosa en la comunicació d'inici del procediment inspector.

b) Parcial: en aquest cas, l'article 148.2 LGT atorga aquest caràcter a les actuacions que no fan referència a la totalitat dels elements de l'obligació tributària en el període objecte de la comprovació i en els supòsits establerts reglamentàriament. Es tracta dels supòsits previstos a l'article 178.3 RGGIT. Les actuacions de comprovació abreujada tenen aquest caràcter.

### Supòsits d'actuacions de caràcter parcial

L'article 178.3 RGGIT detalla els supòsits següents en els quals les actuacions tenen caràcter parcial:

- Quan les actuacions no afectin la totalitat dels elements de l'obligació tributària en el període objecte de comprovació.
- Quan les actuacions tinguin per objecte el compliment dels requisits exigits per a l'obtenció de beneficis o incentius fiscals, o bé quan les actuacions tinguin per objecte la comprovació del règim tributari aplicable.
- Quan les actuacions es refereixin a la comprovació d'una sol·licitud de devolució, sempre que es limiti exclusivament a constatar que el contingut de la declaració, autoliquidació o sol·licitud s'ajusta formalment al que hi ha anotat en la comptabilitat, els registres i els justificants comptables o extracomptables de l'obligat tributari, sens perjudici que posteriorment es pugui comprovar completament la situació de l'obligat tributari.

D'altra banda, l'art. 178.4 RGGIT assenyala que, quan el procediment s'estengui a obligacions tributàries o períodes diferents, s'ha de determinar l'abast general o bé parcial de les actuacions respecte de cada obligació i període comprovat. I si es tracta d'actuacions de caràcter parcial, s'han de comunicar els elements que es comprovaran o els que no.

### L'alteració de l'abast de les actuacions per la Inspecció

L'article 178.5 RGGIT disposa que, iniciada una actuació de comprovació i investigació, pot canviar-ne l'abast si es posen de manifest raons que així ho aconsellin. En particular, l'òrgan competent pot acordar motivadament:

- En primer lloc, la modificació de l'extensió de les actuacions per a incloure obligacions tributàries o períodes no compresos en la comunicació de l'inici o excloure alguna obligació tributària o període dels que s'han indicat en la comunicació esmentada.
- I, en segon lloc, l'ampliació o reducció de l'abast de les actuacions que s'estiguin desenvolupant en relació amb les obligacions tributàries i períodes inicialment fixats. A més, és possible acordar la inclusió o exclusió d'elements de l'obligació tributària que ha estat comprovada en una actuació de caràcter parcial.

L'anterior Reglament general d'inspecció de 1986, en l'art. 11.5, assenyala que l'alteració de l'abast de les actuacions succeïa "a judici dels actuaris", cosa que semblava menyscabar les garanties dels obligats tributaris. Era convenient que fos l'inspector en cap, almenys, qui acordés l'alteració del caràcter de les actuacions, ja que a aquest òrgan

#### Lectura recomanada

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

competia l'ordenació de les actuacions de comprovació i investigació, i també de l'abast inicial.

D'altra banda, la LGT<sup>19</sup> legitima el subjecte a qui s'inspecciona a **sol·licitar que l'actuació parcial esdevingui general** respecte al tribut i, si escau, respecte els períodes afectats.

(19) Article 149.1 LGT

La sol·licitud s'ha de produir en el termini de quinze dies<sup>20</sup> des que es notifiqui l'inici de les actuacions sense que aquesta interrompi les actuacions en curs. L'Administració haurà d'iniciar la comprovació de caràcter general en el termini de sis mesos des de la sol·licitud.

(20) Article 149.2 LGT

Les actuacions de caràcter general solen originar liquidacions definitives, mentre que les parcials originen liquidacions provisionals. Aquesta és una de les raons per les quals es permet que l'obligat tributari sol·liciti la conversió d'actuació parcial a general, ja que així obtindrà una liquidació definitiva que, com a norma general, no podrà ser revisada per l'Administració.

#### Exemple d'actuació de caràcter general

Si, per exemple, un contribuent a qui s'inspeccionen els rendiments del treball d'un exercici, no havia declarat allò percebut per una conferència com a rendiment del treball, sinó com a rendiment d'activitats econòmiques, pot sol·licitar que se li investigui tot l'IRPF del mateix exercici com una actuació general.

Finalment, l'article 149.3 LGT assenyala que l'incompliment del termini de sis mesos implica que les actuacions parcials no interrompen el termini de prescripció per a comprovar els mateixos tribut i període amb caràcter general.

## 2.4. Obligats a suportar les actuacions inspectores

Les persones obligades a suportar les actuacions inspectores són els obligats tributaris. Referent a això, s'ha de tenir en compte la regulació que el RGGIT recull, en els articles 105 a 112, de les persones amb qui s'han d'entendre les actuacions administratives i els representants i la intervenció en les actuacions i els procediments tributaris.

### L'enumeració de subjectes de l'anterior Reglament general de la inspecció de 1986

L'article 24 de l'anterior Reglament general d'inspecció de 1986 contenia l'enumeració següent dels subjectes obligats a suportar l'activitat inspectora: subjectes passius, retenidors, successors en els deutes tributaris, responsables solidaris, societats dominants en grups de societats que tributin pel règim de benefici consolidat, els subjectes infractors i els qui estiguin subjectes al deure de col·laboració.

S'excloïa de l'enumeració anterior els responsables subsidiaris, ja que només després de la declaració d'insolvència del subjecte passiu i, si és el cas, responsables solidaris, assumeixen la posició d'obligats al pagament del tribut, quantificat ja i, fins i tot, comprovat i investigat.

Quant als **deures** dels subjectes inspeccionats, l'article 173 RGGIT els obliga a prestar la millor col·laboració possible amb la inspecció. Respecte als **drets**, els reconeix el dret a ser informats de l'abast de l'actuació que la Inspecció dugui a terme en cada cas (total o parcial).

L'article 147.2 LGT també reconeix el dret dels subjectes inspeccionats de ser informats, a l'inici de les actuacions de comprovació i investigació, sobre llur naturalesa i abast, i també dels seus drets i les seves obligacions en el curs

(21) Article 116 LGT

(22) Article 149 LGT

d'aquestes actuacions. Ensenms, la LGT regula la publicitat dels criteris generals que informen els plans de control tributari<sup>21</sup> i també el dret de sol·licitar que les actuacions de comprovació i investigació de caràcter parcial tinguin caràcter general<sup>22</sup>, i en fixa terminis màxims per a la conclusió<sup>23</sup>.

Un tema de transcendència especial té a veure amb la **selecció dels subjectes inspeccionats**. La Inspecció, pel caràcter de gestió en massa, es veu obligada a seleccionar, de tot el conjunt d'obligats tributaris, els subjectes concrets que seran objecte de comprovació per presentar unes característiques determinades, ja que seria impossible inspeccionar-los tots. En canvi, l'única selecció que es produeix en el cas del procediment de gestió és la derivada del tractament automatitzat de les declaracions. Aquesta selecció de contribuents per part de la Inspecció és una activitat discrecional.

### La selecció dels subjectes inspeccionats

Atesa la transcendència d'aquesta activitat, tal com s'ha assenyalat per la doctrina, "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."

Quant a la selecció dels obligats tributaris, l'art. 170.8 RGGIT disposa que

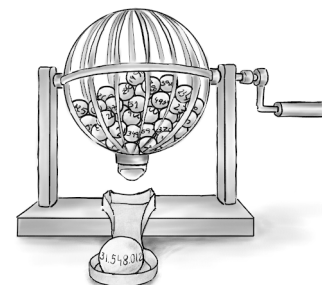
"la determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa".

Al seu torn, l'art. 170.1 RGGIT defineix la planificació com les estratègies i objectius generals de les actuacions inspectores i es concreta en el conjunt de plans i programes definits sobre sectors econòmics, àrees d'activitat, operacions i supòsits de fet, relacions juridictributàries o d'altres, d'acord amb els quals els òrgans d'inspecció n'han de desenvolupar l'activitat.

En aquest sentit, la LGT<sup>24</sup> estableix que l'Administració tributària elaborarà un **Pla de Control Tributari** anual de caràcter reservat, la qual cosa no impedeix, emperò, que es facin públics els criteris generals que l'informin. D'aquesta manera es consagra la pràctica de l'AEAT des de l'any 2000 d'aprovar plans d'aquest tipus.

En els Plans de Control Tributari aprovats fins al moment s'inclou el Pla d'Inspecció (dividit en el Pla Parcial de Control d'Inspecció Financera i Tributària i el Pla Parcial de Duanes i Impostos Especials). En aquests plans s'indiquen les línies prioritàries d'actuació i, en especial, els àmbits de risc fiscal.

(23) Article 150 LGT



Pel caràcter de gestió en massa, la Inspecció està obligada a seleccionar els subjectes concrets.

(24) Article 116 LGT



Finalment, en virtut del que estableix l'art. 170.7 RGGIT, tant els plans d'inspecció com els mitjans informàtics de tractament d'informació i la resta de sistemes de selecció dels obligats tributaris respecte dels quals se segueix una actuació inspectora, tenen caràcter reservat. A més, no són objecte de publicitat o de comunicació ni es posen de manifest als mateixos obligats tributaris ni als òrgans aliens a l'aplicació dels tributs.

### 3. Desenvolupament del procediment d'inspecció

#### 3.1. Lloc i horari de les actuacions inspectores

La LGT<sup>25</sup> regula el lloc en què s'han de desenvolupar les actuacions de la Inspecció, i admet que es podran dur a terme indistintament en:

- El domicili fiscal del subjecte investigat o el lloc on el representant legal tingui el domicili, el despatx o l'oficina.
- El lloc de realització total o parcial de les activitats gravades.
- El lloc en què hi hagi alguna prova del fet imposable o del pressupost de fet d'una obligació tributària.
- Les oficines o els locals de l'Administració, quan hi puguin ser examinats els elements sobre els quals s'hagi de realitzar.

<sup>(25)</sup>Article 151.1 LGT

#### Lectura recomanada

I. García-Ovies Sarandes (2004). "Procedimiento de inspección". A: Diversos autores. *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Thomson-Civitas.

Els mandats de la LGT han de ser completats pels articles 171 a 174 RGGIT. En aquestes normes s'assenyala que és la Inspecció qui ha de triar el lloc concret en què actuarà.

#### Limitacions de la Inspecció segons l'elecció del lloc de les actuacions

En determinats supòsits, la Inspecció està limitada a l'hora de triar el lloc:

a) Quan es tracta d'actuacions de comprovació respecte de professionals o empresaris, obligats a portar la comptabilitat<sup>26</sup>, l'examen dels llibres i la documentació s'ha de dur a terme en els locals en què estiguin aquests arxius. Si l'interessat s'hi avé, l'examen d'una part o de la totalitat de la documentació es podrà efectuar a les oficines de la Inspecció. Les còpies d'aquests documents o arxius facilitats pel contribuent podran ser examinades als locals de la Inspecció. Els òrgans inspectors podran requerir la presentació a les seves oficines dels registres i documents establerts específicament per normes de caràcter tributari, als quals fa referència l'article 136.2.c) LGT en regular els mitjans de la comprovació limitada (registres i altres documents exigits per la normativa tributària i de qualsevol altre llibre, registre o document de caràcter oficial a excepció de la comptabilitat mercantil, i també l'examen de les factures o els documents que serveixin de justificants de les operacions incloses en aquests llibres, registres o documents).

b) Quan es tracti d'actuacions d'obtenció d'informació respecte de tercers, en què calgui examinar documents relatius a l'activitat pública o privada del tercer, s'han de dur a terme en els seus locals. Si l'interessat s'hi avé, es poden practicar a les oficines de la Inspecció.

c) En els supòsits d'actuacions respecte de subjectes que no tinguin la condició d'empresaris o professionals, els documents que hagin d'aportar seran examinats pels inspectors a les oficines de la Inspecció.

d) D'altra banda, les actuacions de valoració es desenvoluparan al lloc més adequat segons llur naturalesa.

<sup>(26)</sup>Articles 151.2 i 3 LGT i 171 RGGIT

<sup>(27)</sup>Article 151.6 LGT

e) Finalment, quan l'obligat tributari pateixi de discapacitat o mobilitat reduïda, la Inspecció es desenvoluparà en el lloc més apropiat entre els assenyalats amb caràcter general<sup>27</sup>.

Respecte a l'**horari** en què s'han de desenvolupar les actuacions de la Inspecció, la LGT<sup>28</sup> estableix que:

<sup>(28)</sup>Articles 152 LGT i 182 RGGIT

- Si es practiquen a les oficines públiques de la Inspecció, serà la de l'horari oficial, d'obertura al públic i, en tot cas, dins de la jornada laboral vigent.
- Si es desenvolupen als locals de l'obligat tributari, serà l'horari de la jornada laboral d'oficina o de l'activitat de l'obligat, llevat d'acord en contrari.

#### **Excepcions en relació amb l'horari de les actuacions de la inspecció**

D'acord amb el que preveu l'art. 182 RGGIT, es poden desenvolupar en hores i dies diferents, quan es desenvolupin les actuacions inspectores a les oficines públiques, si les circumstàncies del cas ho exigeixen o mitjançant el consentiment de l'obligat tributari.

Així mateix, quan es desenvolupin als locals de l'obligat tributari, es poden dur a terme en hores o dies diferents en els supòsits següents:

- Si hi ha el consentiment de l'obligat tributari.
- Sense el consentiment de l'obligat tributari, però amb l'autorització de l'òrgan competent de l'Administració tributària, quan s'estimi necessari per a evitar que desapareguin, es destrueixin o alterin elements de proves o bé quan les circumstàncies del cas requereixin que les actuacions inspectores s'efectuïn amb una celeritat especial que n'exigeixi el desenvolupament fora de la jornada laboral. En aquest supòsit, l'obligat tributari té el dret que se li lliuri una còpia d'aquesta autorització.

### **3.2. Compareixença de l'obligat tributari**

Un cop iniciat el procediment d'inspecció, les actuacions es desenvolupen en presència de l'interessat, que pot disposar de l'assistència d'un assessor.

La inspecció pot requerir la **compareixença de l'obligat tributari** els dies necessaris per al desenvolupament de les seves actuacions, al lloc i en l'hora que estimi convenient. Quan el requeriment de compareixença a les oficines públiques no es produeixi en presència de l'obligat, serà necessari trametre'l per escrit amb una antelació de deu dies com a mínim.

L'obligat tributari ha de comparèixer al lloc, el dia i en l'hora que s'assenyalen en el requeriment, i posar a disposició de la Inspecció o aportar la documentació i altres extrems sol·licitats<sup>29</sup>. Els obligats tributaris hauran d'atendre a la Inspecció i oferiran la col·laboració deguda en el desenvolupament de les seves funcions. L'incompliment del requeriment és una conducta constitutiva d'infracció, per aplicació del tipus previst a l'article 203.1.b) LGT.

#### **Excepció**

De manera excepcional, i de manera motivada, la Inspecció pot requerir la compareixença personal de l'obligat tributari quan la naturalesa de les actuacions ho exigeixi (article 142.3. *in fine* LGT).

<sup>(29)</sup>Article 180.2 RGGIT

Si l'inspector es persona sense requeriment previ i el subjecte passiu hi és present, l'ha d'atendre immediatament. Si l'interessat no hi és present, haurà de col·laborar amb la Inspecció la persona que n'ostenti la representació com a encarregat o responsable de l'oficina, registre, dependència, empresa, centre o lloc de treball.

Al terme de les actuacions de cada dia que s'hagin dut a terme en presència de l'obligat tributari, la Inspecció pot fixar el lloc, el dia i l'hora per a la represa, que pot ser l'endemà hàbil (art. 180.3 RGGIT).

Ara bé, els requeriments de compareixença a les oficines de l'Administració tributària que no s'han dut a terme en presència de l'obligat tributari han d'habilitar un termini mínim de deu dies, a partir de l'endemà de la notificació del requeriment.

Si l'obligat no pot comparèixer per causa justa, pot sol·licitar un ajornament per escrit en els tres dies següents a la recepció de la notificació corresponent, de conformitat amb el previst en l'article 91.5 RGGIT

Finalment, l'article 183 RGGIT preveu que es concedirà un tràmit d'audiència a l'interessat.

### El tràmit d'al·legacions

Aquest tràmit d'audiència a l'interessat es relaciona amb el que disposa amb caràcter general l'article 99.8 LGT. Com a norma general, en via de gestió es prescindeix d'aquest tràmit, però no pas en inspecció.

El tràmit té caràcter previ a la formalització de les actes, a fi i efecte d'al·legar allò que s'estimi pertinent i aportar els documents i els justificants oportuns en un termini no inferior a deu dies ni superior a quinze.

Amb aquest objectiu, el contribuent podrà obtenir –pagant-ne el cost– una còpia dels documents que figurin a l'expedient i que seran tinguts en compte a l'hora de dictar la resolució.

Tanmateix, segons l'article 99.8 LGT, les actes amb acord es pot prescindir del tràmit d'audiència.

De tota manera, els obligats tributaris poden adduir al·legacions en qualsevol moment anterior a aquest tràmit d'audiència i aportar documents que l'òrgan tindrà en compte a l'hora de redactar la proposta de resolució corresponent. Les al·legacions poden ser orals, i en aquest cas es documentaran en diligència, o es poden aportar per escrit.

Respecte als **mitjans de comprovació**, la LGT<sup>30</sup> es refereix a:

- L'examen de documents, llibres, comptabilitat principal i auxiliar, fitxers, factures, justificants, correspondència amb transcendència tributària, bases de dades informatitzades, programes, registres i arxius informàtics relatius a activitats econòmiques.
- La inspecció de béns, elements i explotacions.



<sup>(30)</sup>Articles 142.1 LGT i 171 RGGIT

- Qualsevol altre antecedent o informació que s'hagi de facilitar a l'Administració o que sigui necessari per a l'exigència de les obligacions tributàries.

Un altre assumpte de transcendència especial és el relatiu a l'**accés al domicili** o als locals de l'obligat tributari. L'inspector podrà accedir, quan les actuacions ho requereixin<sup>31</sup>, a:

a) Les finques o locals de negoci i altres establiments o llocs en què es desenvolupin activitats o explotacions sotmeses a gravamen, hi hagi béns subjectes a tributació, es produeixin fets imposables o supòsits de fet de les obligacions tributàries o n'hi hagi alguna prova. Això no obstant, si l'amo del local o la persona encarregada de la custòdia d'aquests llocs s'hi oposa, es necessitarà una autorització escrita de l'autoritat administrativa que es determini reglamentàriament (el delegat o subdelegat d'Hisenda en la LGT de 1963).

b) El domicili, protegit constitucionalment, de l'obligat tributari; en aquest cas cal el consentiment de l'obligat tributari o autorització judicial, d'acord amb el que preveu l'article 113 LGT. Així doncs, la LGT i el RGGIT distingeixen entre domicili i locals de negoci de l'obligat tributari.

L'art. 172.5 RGGIT precisa que s'entén que l'obligat tributari o la persona sota la custòdia de la qual es trobin els llocs esmentats anteriorment donen la conformitat a l'entrada i el reconeixement quan executin els actes normalment necessaris que en depenguin perquè les actuacions es puguin dur a terme. Tanmateix, quan es revoqui el consentiment per a la permanència de la Inspecció en aquests llocs abans que hagin acabat les actuacions, pot adoptar mesures cautelars.

D'altra banda, en el desenvolupament de les actuacions inspectores, l'Administració pot adoptar **mesures cautelars**<sup>32</sup> a fi i efecte d'impedir la destrucció, la desaparició o l'alteració de les proves determinants de l'existència o el compliment d'obligacions tributàries o que posteriorment se'n negui l'existència i exhibició.

### Les mesures cautelars adoptades en les actuacions inspectores

Es poden adoptar tant a l'inici del procediment com durant la tramitació. Pot consistir a precintar, dipositar o confiscar les mercaderies o productes sotmesos a gravamen, i també els llibres, registres, documents, arxius, locals o equips electrònics de tractament de dades que en puguin contenir la informació.

Aquestes mesures han de respectar els límits següents:

- han de ser proporcionades a la finalitat perseguida o al dany que es pretén evitar;
- han d'estar limitades temporalment a les finalitats que persegueixen, i
- no es poden adoptar aquelles mesures que produeixen un perjudici de reparació difícil o impossible.

<sup>(31)</sup>Articles 142.2 LGT i 172 RGGIT

#### La inviolabilitat del domicili

Segons l'article 18.2 CE, el domicili de les persones físiques és inviolable; això no obstant, la jurisprudència del TC (STC 137/1985, de 17 d'octubre) recaiguda sobre el precepte constitucional, estén la garantia d'inviolabilitat al domicili de les persones jurídiques. Si bé, segons la STC 69/1999, de 26 d'abril, els locals oberts al públic no constitueixen domicili constitucionalment protegit.

<sup>(32)</sup>Articles 146 LGT i 181 RGGIT



L'òrgan competent ha de ratificar les mesures cautelars en un termini de quinze dies des de la seva adopció.

Com a novetat de la LGT de 2003, han de ser ratificades per l'òrgan competent per a liquidar en el termini de 15 dies des de llur adopció. L'adopció d'aquestes mesures s'ha de documentar adequadament, amb un inventari dels documents o objectes precintats, dipositats o confiscats. Finalment, han de ser aixecades si desapareixen les circumstàncies que en van justificar l'adopció.

Finalment, convé aturar-se en un assumpte de gran transcendència en el desenvolupament del procediment d'inspecció, com és la **resistència o obstrucció a les actuacions inspectores**. Com indica l'article 173 RGGIT, els obligats tributaris han d'atendre als òrgans d'inspecció i han de prestar la deguda col·laboració en el desenvolupament de les seves funcions. Aquests casos constitueixen una conducta tipificada com a infracció tributària i serveixen, a més, de criteri de graduació de les sancions tributàries. També constitueixen el pressupòsit per a l'aplicació de l'estimació indirecta de bases imposables.

### **La resistència o obstrucció a les actuacions inspectores**

L'article 203.1 LGT, relatiu a la infracció tributària per resistència, obstrucció, excusa o negativa a les actuacions de l'Administració tributària, defineix aquest concepte de manera genèrica i a continuació n'especifica una sèrie de circumstàncies constitutives. Segons aquest precepte, "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, constitueixen resistència, obstrucció, excusa o negativa a l'actuació inspectora, entre d'altres, les conductes següents, segons l'article esmentat: a) no facilitar l'examen de documents, informes, antecedents, llibres, registres, fitxers, factures, justificants i assentaments de comptabilitat principal o auxiliar, programes i arxius informàtics, sistemes operatius i de control i qualsevol altra dada amb transcendència tributària; b) no atendre algun requeriment degudament notificat; c) la incompareixença, llevat de causa justificada, al lloc i el termini que s'hagi assenyalat; d) negar o impedir indegudament l'entrada o permanència en finques o locals als funcionaris de l'Administració tributària o el reconeixement de locals, màquines, instal·lacions i explotacions relacionats amb les obligacions tributàries; i e) les coaccions als funcionaris de l'Administració tributària.

La Llei 7/2012, de 29 d'octubre, de lluita contra el frau fiscal, afegeix un nou apartat a l'article 203 LGT que pretén enfortir la posició de l'Administració tributària en els procediments d'inspecció i sancionar de forma especialment greu la manca de col·laboració per part dels obligats tributaris.

### **3.3. Durada de les actuacions inspectores**

Com a regla general, les actuacions de comprovació i investigació i les de liquidació dutes a terme per la Inspecció dels tributs hauran de concloure en el termini màxim de **divuit mesos**, comptats des de la data de notificació al contribuent de l'inici d'aquestes actuacions.

Es podrà **ampliar** l'esmentat termini fins a vint mesos:

- Quan la xifra anual de negocis de l'obligat tributari sigui igual o superior a l'establerta en relació amb l'obligació d'auditar els seus comptes (que, actualment, es troba fixada en 8.000.000 d'euros).

- Quan l'obligat tributari estigui integrat en un grup sotmès al règim de consolidació fiscal o al règim especial de grup d'entitats que estigui sent objecte de comprovació inspectora.

Pel que fa al **còmput del termini**, segons l'article 150.2 LGT, el termini del procediment inspector es comptarà des de la data de notificació a l'obligat tributari de l'inici fins que es notifiqui o s'entengui notificat l'acte administratiu resultant d'aquest. A efectes d'entendre complerta l'obligació de notificar i de computar el termini de resolució serà suficient acreditar que s'ha realitzat un intent de notificació que contingui el text íntegre de la resolució.

En la comunicació d'inici del procediment inspector s'informarà l'obligat tributari del termini que li sigui aplicable.

Així mateix, aquest precepte estableix que les interrupcions justificades i les dilacions no imputables a l'Administració s'hauran de tenir en compte a l'hora de computar el pertinent termini, si bé continuaran operant com una causa d'interrupció en l'àmbit dels procediments de gestió.

D'altra banda, en l'article 150.3 de la LGT s'estableix la regulació de les circumstàncies que poden suspendre aquest termini, establint-se que la **suspensió** tindrà lloc quan:

- a) S'envii l'expedient al Ministeri Fiscal o a la jurisdicció competent sense que es practiqui la pertinent liquidació, d'acord amb el que assenyala l'article 251 LGT (liquidació tributària en supòsits de delictes contra la Hisenda Pública).
- b) Es produeixi la recepció d'una comunicació d'un òrgan jurisdiccional en què s'ordeni la suspensió o paralització d'un procediment inspector en curs respecte a determinades obligacions tributàries o elements de les mateixes.
- c) L'Administració tributària que estigui desenvolupant el procediment d'inspecció plantegi un conflicte davant les Juntes Arbitrals que preveu la normativa relativa a les comunitats autònomes.
- d) Es notifiqui a l'interessat que s'ha remès l'expedient de conflicte en l'aplicació de la norma tributària a la comissió consultiva.
- e) S'intenti notificar a l'obligat tributari la proposta de resolució o liquidació o l'acord pel qual se li ordeni completar actuacions dins el procediment inspector.
- f) Tingui lloc una causa de força major que obligui a suspendre les actuacions.

Així mateix, cal destacar que la normativa permet **desagregar** aquestes causes, en el sentit que, per exemple, si en el marc d'una investigació a una persona física per IRPF i per IVA es produeix una remissió de l'expedient per part de la

#### Lectura recomanada

I. Jiménez Compaired (2016). "Plazo de las actuaciones inspectoras". *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*. Madrid: Wolters Kluwen.

inspecció tributària al Ministeri Fiscal pel concepte d'IVA, el procediment se suspendrà únicament en relació amb aquesta obligació tributària, continuant el seu còmput per al concepte d'IRPF (la qual cosa resulta coherent amb moltes resolucions i sentències que prèviament així ho indicaven i amb el dia a dia de l'Administració, on aquesta pràctica ja es feia).

En qualsevol cas, quan finalitzi la causa que ha donat lloc a la suspensió, el procediment continuarà pel termini que resti.

Així mateix, d'acord amb l'article 150.4 de la LGT, els obligats poden **sol·licitar un o diversos períodes en els quals la inspecció no podrà efectuar actuacions i quedarà suspès el termini per atendre requeriments**, sempre que ho sol·licitin abans de l'obertura del tràmit d'audiència i que sigui per un conjunt de dies que no excedeixi els seixanta (i sempre que l'òrgan actuant no consideri que la petició no es troba prou justificada o que la seva admissió pot perjudicar el desenvolupament de les actuacions).

D'altra banda, l'article 150.5 LGT regula les conseqüències de l'aportació íntegra de la documentació requerida després del termini concedit en el tercer requeriment, assenyalant que determinarà **l'extensió del termini màxim de durada** del procediment inspector per un període de tres mesos (sempre que s'aporti després que hagin passat nou mesos des de l'inici del procediment). Això no obstant, el termini serà de sis mesos si l'aportació s'efectua després de la formalització de l'acta i determina que l'òrgan competent per liquidar acordi la pràctica d'actuacions complementàries, o quan, després de deixar constància de l'apreciació de les circumstàncies determinants de l'aplicació del mètode d'estimació indirecta, s'aportin dades, documents o proves relacionats amb aquestes circumstàncies.

Per últim, l'article 150.6 LGT assenjala les **conseqüències de l'incompliment del termini** màxim de durada:

a) No s'entén produïda la caducitat del procediment, que continuarà fins a la finalització. Si aquest efecte no s'hagués recollit de manera expressa, el més lògic hauria estat entendre que es considerava no produït l'acte formal d'iniciació del procediment, i la Inspecció hauria d'emprendre les actuacions mentre no prescrivís el dret de liquidar el deute.

b) No es considerarà interrompuda la prescripció com a conseqüència d'aquestes actuacions desenvolupades durant el termini de durada màxima. Ara bé, com aclareix aquest mateix precepte de la LGT, si el dret de liquidar el deute encara no ha prescrit, s'entendrà interrompuda la prescripció d'actuacions amb posterioritat a la finalització del termini màxim de durada, desenvolupades amb el coneixement formal de l'interessat. L'acte pel qual es



reprehen les actuacions serà un acte semblant al d'iniciació. És per això que l'obligat tributari té dret a ser informat sobre els conceptes i períodes que abasten les actuacions que s'hagin de dur a terme.

c) Els ingressos des de l'inici del procediment fins a la primera actuació practicada després de l'incompliment del termini màxim de durada seran considerats pagaments extemporanis sense requeriment previ, sempre que l'obligat tributari els hagi imputat al tribut i al període objecte de les actuacions inspectores.

d) Finalment, no seran exigibles els interessos de demora meritats des que es produeix l'incompliment del termini màxim de durada de les actuacions fins a la finalització del procediment (és a dir, fins al moment que es dicta, si escau, la liquidació).

## 4. Finalització del procediment d'inspecció

De conformitat amb el que preveu l'art. 189.1 RGGIT, el procediment inspector acaba mitjançant una liquidació de l'òrgan competent, per l'acte d'alteració cadastral o per altres maneres (com en el cas de les actuacions de comprovació d'obligacions formals, que acaba mitjançant una diligència o informe).

### 4.1. Les actes d'inspecció

La formalització de les actes es produeix quan, a parer de la Inspecció, s'hagin reunit les dades i proves necessàries per a fonamentar els actes d'aplicació dels tributs que escaigui dictar, bé per estimar correcta la situació tributària de l'obligat tributari o bé per la seva regularització d'acord amb el dret. El resultat d'aquesta actuació s'ha de formalitzar a les actes corresponents<sup>33</sup>.

<sup>(33)</sup>Articles 42 RGIT i 185.1 RGGIT

Les **actes** són els documents públics que la Inspecció dels Tributs estén a fi i efecte de recollir el resultat de les actuacions inspectores de comprovació i investigació, en què es proposa la regularització de la situació tributària de l'obligat que s'estimi procedent o se la declara correcta<sup>34</sup>.

<sup>(34)</sup>Article 143.2 LGT

A continuació, i en relació amb el **valor probatori**, la LGT<sup>35</sup> estableix que les actes esteses per la Inspecció dels Tributs tenen naturalesa de documents públics i fan prova dels fets que en motivin la formalització, llevat que s'acrediti el contrari.

<sup>(35)</sup>Article 144.1 LGT

#### El valor probatori de les actes d'inspecció

Com ja hem analitzat en estudiar la prova en els procediments tributaris, segons precisa la LEC, aquest tipus de documents no entren dins de la categoria dels documents públics que fan "prueba plena del hecho", com succeeix en aquells que tenen com a funció específica la dació de fe pública.

Respecte dels documents administratius a què, tanmateix, les lleis atorguin el caràcter de públics, llur força probatòria serà:

#### Vegeu també

Podeu consultar l'apartat 5.4.3 del mòdul "Aspectes generals" d'aquesta assignatura.

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

Articles 317 i 319 LEC.

Això és precisament el que determina la normativa tributària en qualificar les diligències i les actes com a documents públics que fan prova dels fets que continguin, llevat que s'acrediti el contrari.

L'article 144.2 LGT afegeix que:

los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.

Article 144.2 LGT

El mateix valor probatori tenen les declaracions i manifestacions de l'obligat tributari recollides en una diligència (article 107.2 LGT), com ja hem vist en el seu moment.

D'altra banda, respecte al **contingut** de les actes, convé tenir present l'article 153 LGT, que indica una sèrie de mencions que aquests documents hauran de contenir.

### El contingut de les actes d'inspecció

Les actes d'inspecció han de contenir les dades següents:

- a) El lloc i la data de la formalització.
- b) El nom i els cognoms o la raó social completa, el número d'identificació fiscal i el domicili fiscal de l'obligat tributari, i també el nom, els cognoms i el número d'identificació fiscal de la persona amb què s'entenen les actuacions i el caràcter o representació amb què hi intervé.
- c) Els elements essencials del fet imposable o pressupòsit de fet de l'obligació tributària i de l'atribució a l'obligat tributari, i també els fonaments de dret en què es basi la regularització.
- d) En el seu cas, la regularització de la situació tributària de l'obligat i la proposta de liquidació que escaigui.
- e) La conformitat o disconformitat de l'obligat tributari amb la regularització i amb la proposta de liquidació.
- f) Els tràmits del procediment posteriors a l'acta i, quan aquesta sigui amb acord o de conformitat, els recursos que escaiguin contra l'acte de liquidació derivat de l'acta, l'òrgan davant del qual s'haguessin de presentar i el termini per a interposar-los.
- g) L'existència o inexistència, segons l'opinió de l'inspector, d'indicis de la comissió d'infraccions tributàries.

Les actes no poden ser objecte d'impugnació, sens perjudici dels recursos que posteriorment siguin procedents contra les liquidacions tributàries resultants (art. 185.4 RGGIT), que es produeixen pel simple transcurs d'un determinat termini, com és el cas de les actes amb acord (art. 155.3 LGT) o de les actes de conformitat (art. 156.3 LGT), o bé mitjançant un acte de liquidació exprés (art. 157.4 LGT).

### Constitucionalitat de les actes d'inspecció

Constitucionalitat de les actes d'inspecció com a document públic probatori: el TC ha declarat en la S 76/1990, de 26 d'abril, la constitucionalitat del valor probatori de les actes de la inspecció en entendre que no es propicia una inversió de la càrrega de la prova. L'acta de la inspecció té valor com a document públic probatori, però no de tot el que s'hi consignin, sinó dels fets comprovats directament pel funcionari; l'eficàcia probatòria de l'acta es pot comprovar amb qualsevol altre mitjà admissible en Dret, i correspon a l'òrgan judicial valorar lliurement les proves aportades.

Per últim, en relació amb les **classes** d'actes, la LGT<sup>36</sup> estableix que, a efectes de tramitació, aquests documents es poden classificar en tres categories: actes amb acord, actes de conformitat i actes de disconformitat. Quan l'obligat tributari o el representant es negui a rebre o subscriure l'acta, aquesta es tramitarà com a acta de disconformitat.

(36) Article 154 LGT

Al seu torn, l'art. 190.1 RGGIT disposa que les **liquidacions derivades d'un procediment inspector** poden tenir un caràcter definitiu o provisional. Les liquidacions derivades d'actuacions de comprovació i investigació d'abast parcial sempre són liquidacions provisionals, mentre que les liquidacions derivades d'actuacions de comprovació i investigació d'abast general tenen caràcter de definitives, llevat de determinats supòsits previstos en la resta d'apartats del precepte. Les liquidacions provisionals minoren l'import de les liquidacions dictades posteriorment o simultàniament en relació amb l'obligació tributària i període objecte de regularització (art. 190.5 RGGIT).

A continuació, els apartats 2 i 3 de l'art. 190 RGGIT detallen una sèrie de supòsits en els quals les liquidacions tenen caràcter provisional, en línia amb el que disposa l'art. 101.4.a LGT: quan algun dels elements de l'obligació tributària es determini en funció dels corresponents a altres obligacions que no hagin estat comprovades o que hagin estat regularitzades mitjançant una liquidació provisional o una liquidació definitiva que no sigui ferma; i quan hi hagi elements de l'obligació tributària que no s'hagin pogut comprovar de manera definitiva durant el procediment perquè hi concorren una sèrie de circumstàncies. I l'apartat 4 de l'article 190 RGGIT, en connexió amb el que preveu l'art. 101.4.b LGT, recull quatre supòsits més de liquidacions provisionals.

Els elements de l'obligació tributària comprovats o investigats en el curs d'unes actuacions que finalitzen amb una liquidació provisional no es poden regularitzar de nou en un procediment inspector posterior (art. 190.7 RGGIT), llevat de determinats supòsits i en relació amb els elements de l'obligació afectats per les circumstàncies previstes en l'art. 190, apartats 2 i 3, RGGIT. Al contrari, els elements de l'obligació tributària no comprovats o investigats es poden regularitzar en un procediment de comprovació o investigació posterior (art. 190.7 RGGIT).

Finalment, l'art. 191 RGGIT assenyala que la liquidació que es dicti com a conseqüència d'un procediment inspector ha d'incorporar els interessos de demora produïts, en principi, fins al dia en el qual es dicti o s'entengui dictada la liquidació. En particular:

- En les actes amb acord els interessos es calculen fins al dia en què s'hagi d'entendre dictada la liquidació pel transcurs del termini legalment establert.

- En les actes de conformitat, es calculen fins al dia en què s'hagi d'entendre dictada la liquidació pel transcurs del termini legalment establert.
- En les actes de disconformitat, es calculen fins a que conclou el termini establert per a efectuar al·legacions.

## 4.2. Actes amb acord

Aquest tipus d'actes representa una novetat important de la LGT de 2003, que pretén recollir en l'àmbit tributari la finalització convencional del procediment, regulat per la LRJPAC.

Les **actes amb acord** són una mena de transacció que només es pot plantejar sobre determinats aspectes de l'acta d'inspecció, no pas sobre tots. Això no obstant, les matèries sobre les quals es pot plantejar la transacció són bastant àmplies: qüestions d'estimació, valoració o mesura o bé la concreció de conceptes jurídics indeterminats o d'aplicació de la norma al cas concret, supòsit aquest últim que pot tenir molta aplicació a la pràctica.

La LGT estableix respecte a les actes amb acord, 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.

Article 155.1 LGT.

### Contingut de les actes amb acord

A més del contingut essencial de les actes, a què ja hem fet referència (de l'article 153 LGT), l'acta amb acord inclourà necessàriament el contingut següent<sup>37</sup>:

- El fonament de l'aplicació, l'estimació, la valoració o la seva mesura.
- Els elements de fet, els fonaments jurídics i la quantificació de la proposta de regularització.
- Els elements de fet, els fonaments jurídics i la quantificació de la proposta de sanció que escaigui, als quals serà d'aplicació la reducció prevista a l'article 188.1 LGT (un 50%), i també la renúncia a la tramitació separada del procediment sancionador.
- Manifestació expressa de la conformitat de l'obligat tributari amb la totalitat del contingut al qual fan referència els paràgrafs anteriors.

Per a la subscripció de l'acta amb acord serà necessària la concurrència dels **requisits** següents<sup>38</sup>:

### Lectura recomanada

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

### Sobre les actes amb acord

L'acta amb acord serà fruit de la negociació que es produeixi al llarg de les actuacions entre l'inspector i l'obligat tributari fins a arribar a una conclusió que sigui acceptable per a ambdues parts.

<sup>(37)</sup> Article 155.2 LGT

<sup>(38)</sup> Article 155.3 LGT

1) Autorització de l'òrgan competent per a liquidar, que podrà ser prèvia o simultània a la subscripció de l'acta amb acord. És a dir, l'inspector competent ha de donar l'autorització perquè se signi l'acta amb acord. Si no ho fa, l'haurà de motivar. En aquest cas, hauran de continuar les actuacions inspectores fins a la signatura d'un altre tipus d'acta, de conformitat o de disconformitat. En aquest sentit, l'article 155.7 LGT estableix que la manca de subscripció d'una acta amb acord en un procediment inspector no podrà ser motiu de recurs o reclamació contra les liquidacions derivades d'actes de conformitat o disconformitat.

2) La constitució d'un dipòsit, aval de caràcter solidari d'entitat de crèdit o societat de garantia recíproca o certificat d'assegurança de caució, de quantia suficient per a garantir el cobrament de les quantitats que es puguin derivar de l'acta.

### Tramitació de l'acta amb acord

<sup>(39)</sup>Articles 155.5 LGT i 186 RGGIT

L'acord es perfeccionarà amb la subscripció de l'acta per l'obligat tributari o el representant i la Inspecció dels Tributs. La liquidació s'entendrà produïda i notificada i, si escau, la sanció imposada i notificada en els termes de les propostes formulades, si transcorreguts deu dies comptats des del següent a la data de l'acta, no s'hagués notificat a l'interessat l'acord de l'òrgan competent per a liquidar amb la rectificació dels errors<sup>39</sup>.

Confirmades les propostes, el dipòsit acumulat s'aplicarà al pagament d'aquestes quantitats. Si s'hagués presentat un aval o certificat d'assegurança de caució, l'ingrés s'haurà de dur a terme en el termini de pagament en període voluntari (article 62.2 LGT), amb la possibilitat d'ajornar o fraccionar el pagament introduïda per la reforma de la LGT operada per la Llei 36/2006, de 29 de novembre, de mesures per a la prevenció del frau fiscal.

La signatura de l'acta amb acord té tres efectes:

1) En primer lloc, s'aplicarà la reducció<sup>40</sup> del 50% per a la imposició de les sancions que puguin escaure com a conseqüència d'aquestes liquidacions. Però aquesta reducció no serà aplicable i, per tant, l'Administració l'exigirà:

<sup>(40)</sup>Article 188.1 LGT

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 derivadas del acta con acuerdo, en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley 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.

Article 188.2.a) LGT.

2) En segon lloc, la LGT<sup>41</sup> assenyalava que el contingut de l'acta amb acord s'entendrà acceptat íntegrament per l'obligat tributari i per l'Administració Tributària.

<sup>(41)</sup>Article 155.6 LGT

3) Finalment, la liquidació i la sanció derivades de l'acord només podran ser objecte d'impugnació o revisió en la via administrativa pel procediment de declaració de nul·litat de ple Dret previst a l'article 217 LGT, i sense perjudici del recurs que pugui escaure en la via contenciós-administrativa per l'existència de vicis en el consentiment.

#### Avantatges de les actes amb acord

En l'acta amb acord, cada una de les parts obté avantatges. L'Administració aconsegueix eliminar la litigiositat, amb la renúncia de l'obligat tributari a la impugnació. Alhora, aconsegueix una simplificació considerable dels tràmits, sobretot en estalviar-se el procediment separat per la imposició de sancions. També se simplifica i s'assegura el pagament, amb el dipòsit o l'aval simultani a la signatura de l'acta.

Per la seva banda, l'obligat tributari, a més de l'accés a la transacció sobre les quantitats a les quals l'acord va referit, obté una reducció considerable en les sancions (el 50%).

### 4.3. Actes de conformitat

Les **actes de conformitat** són aquelles que fan constar la conformitat expressa de l'obligat tributari respecte dels fets i de la proposta de regularització que contenen. Aquesta conformitat de l'obligat tributari té com a conseqüència directa la reducció de la sanció que escaigui imposar, en un 30%.

#### Tramitació de les actes de conformitat

Amb caràcter previ a la signatura de l'acta de conformitat<sup>42</sup>, es concedirà tràmit d'audiència a l'interessat perquè al·legui el que convingui al seu dret. Quan l'obligat tributari o el seu representant manifesti la conformitat amb la proposta de regularització que formuli la Inspecció dels Tributs, es farà constar expressament aquesta circumstància a l'acta.

La liquidació tributària s'entendrà produïda i notificada d'acord amb la proposta formulada a l'acta si, en el termini d'un mes comptat des del dia següent a la data de l'acta no s'hagués notificat a l'interessat l'acord de l'òrgan competent per a liquidar, amb algun dels continguts següents:

- a) Rectificació d'errors materials.
- b) Ordre de completar l'expedient amb les actuacions que escaiguin.
- c) Confirmació de la liquidació proposada a l'acta.
- d) Estimació que en la proposta de liquidació hi ha hagut error en la valoració dels fets o una aplicació indeguda de les normes jurídiques i concessió a l'interessat d'un termini d'audiència previ a la liquidació que es practiqui.

Per tant, en les actes de conformitat, la liquidació es pot practicar per les vies següents:

- a) Generalment és tàcita. És a dir, la proposta continguda en l'acta, acceptada pel subjecte passiu, es converteix en liquidació si en el termini d'un mes l'inspector competent no decideix cap altra cosa. Aquesta liquidació s'entén notificada a l'obligat tributari amb la firma de l'acta i el pagament s'ha de fer en el termini del període voluntari (article 62.2 LGT), que s'explica a partir de complir-se aquest mes. L'acta ha d'iniciar el termini per pagar i els recursos que es poden interposar, encara que el subjecte n'hagi prestat la conformitat, ja que posteriorment pot decidir recórrer en contra.
- b) De vegades, tal com indica l'art.187.3.a RGGIT, l'inspector competent per a liquidar pot confirmar la proposta de liquidació continguda en l'acta o bé pot rectificar errors materials. En tots dos casos, s'ha de notificar l'acord corresponent a l'obligat tributari.

#### Lectura recomanada

M. L. González-Cuéllar Serano (2007). "Las actas de conformidad y las actas con acuerdo". *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson.

<sup>(42)</sup>Articles 156 LGT i 187 RGGIT

#### El tràmit d'audiència

Si falta el tràmit d'audiència en les actes de conformitat, el TS, en la seva S de 29 d'octubre de 1997, sosté que no es produeix indefensió de l'obligat tributari. En canvi, la RTEAC de 4 de juny de 1992 assenyala el contrari.

c) D'altra banda, segons l'article 187.3.b RGGIT, l'inspector competent pot rectificar la proposta de liquidació per error en l'apreciació dels fets o bé per una aplicació indeguda de les normes jurídiques. En aquest cas, es notifica a l'obligat l'acord de rectificació d'acord amb els fets acceptats en l'acta i se li concedeix un termini de 15 dies perquè formuli al·legacions. Conclòs aquest termini, es dicta i notifica la liquidació corresponent.

d) Finalment, l'inspector competent pot deixar sense efecte l'acta perquè entén que s'ha de completar l'expedient. En aquest supòsit, s'ha de notificar aquesta circumstància a l'obligat tributari i es duen a terme les oportunes actuacions, el resultat de les quals es documenten en una acta que substitueix l'anterior (art. 187.3.c RGGIT).

D'altra banda, és possible que l'obligat doni la conformitat parcial als fets i a les propostes de regularització i liquidació (art. 187.2 RGGIT). Si de la proposta derivada dels fets als quals dóna la conformitat no resulta una quantitat a tornar, es formalitzen dues actes relacionades de manera simultània (una acta de conformitat amb els elements regularitzats de l'obligació tributària a què s'hagi donat la conformitat i una acta de disconformitat que conté la totalitat dels elements regularitzats de l'obligació tributària; la quota resultant de la proposta de liquidació de l'acta de conformitat minora la continguda en l'acta de disconformitat). En canvi, si de la proposta derivada dels fets als quals s'ha deixat conformitat resulta una quantitat per tornar, es formalitza una única acta de disconformitat en la qual han de constar els elements regularitzats de l'obligació tributària a què es dóna conformitat, a l'efecte de l'aplicació de la reducció de la sanció.

Finalment, en relació amb els efectes de la signatura de l'acta de conformitat, la LGT<sup>43</sup> determina que per a imposar les sancions que puguin escaure com a conseqüència d'aquestes liquidacions, serà d'aplicació la reducció del 30%.

<sup>(43)</sup>Article 156.4 LGT

Ara bé, cal tenir en compte que el subjecte dóna la conformitat a la quota, als recàrrecs i als interessos, no pas a la sanció, que encara no s'ha imposat en el procediment sancionador corresponent.

En el supòsit que l'obligat tributari, després d'haver donat la conformitat a la proposta de regularització, hi interposi una reclamació o recurs en contra la reducció de la sanció quedarà sense efecte per conformitat prevista inicialment<sup>44</sup>.

<sup>(44)</sup>Article 188.2.b) LGT

En el cas que l'obligat tributari no impugni la liquidació a què va donar conformitat, però sí la sanció que se li imposi (ja que es pot recórrer independentment), cal continuar reconeixent el dret a la reducció del 30% de la sanció, ja que no ha impugnat la liquidació a la qual la conformitat condicionava la reducció.

#### 4.4. Actes de disconformitat

En les **actes de disconformitat**, el subjecte passiu o el seu representant rebutja la proposta de regularització: o bé es neguen a subscriure l'acta, o bé la subscriuen, però sense donar la seva conformitat a la proposta, o bé no compareixent en la data assenyalada per a la signatura de l'acta.

##### Tramitació de les actes de disconformitat

<sup>(45)</sup>Articles 157 LGT i 188 RGGIT

Quant a la **tramitació** de les actes de disconformitat<sup>45</sup>, quan l'obligat tributari o el seu representant no subscriu l'acta o manifesti disconformitat amb la proposta de regularització que formuli la inspecció dels tributs o no comparegui en la data assenyalada per a la firma de l'acta, s'ha de fer constar expressament aquesta circumstància en l'acta de



disconformitat, que s'ha d'acompanyar amb un informe en què s'exposin els fonaments de dret en què es basi la proposta de regularització.

En l'acta s'ha de fer constar el dret de l'obligat tributari a presentar al·legacions dins del termini de 15 dies a partir de l'endemà de la data en la qual hagi tingut lloc la negativa a subscriure, s'hagi subscrit o, si no ha comparegut, s'hagi notificat l'acta.

En vista de les al·legacions efectuades i de l'acta, es dicta l'acte administratiu que correspongui, que s'ha de notificar a l'obligat tributari. Si l'inspector amb competència per a liquidar acorda la rectificació de la proposta continguda en l'acta per error en l'apreciació dels fets o l'aplicació indeguda de les normes jurídiques i l'esmentada rectificació afectés qüestions no al·legades per l'obligat tributari, ha de notificar l'acord de rectificació perquè en un termini de 15 dies, des de l'endemà de la notificació de l'obertura del termini, efectui les al·legacions oportunes i manifesti conformitat o disconformitat amb la nova proposta formulada en l'acord de rectificació.

Finalitzat aquest termini es dicta la liquidació que sigui procedent, que s'ha de notificar a l'obligat tributari.

D'altra banda, l'òrgan amb competència per a liquidar pot acordar que es completi l'expedient en qualsevol dels extrems, acord que s'ha de notificar a l'obligat tributari. Si, a causa de les actuacions complementàries, es considera que cal modificar la proposta de liquidació, es deixa sense efecte l'acta incoada i se'n formalitza una de nova (que substitueix l'anterior) que es tramita segons correspongui. En canvi, si a causa de les actuacions complementàries, es manté la proposta de liquidació continguda en l'acta de disconformitat, es concedeix a l'obligat tributari un termini de 15 dies, a partir de l'endemà de la notificació de l'obertura del termini, perquè formuli les al·legacions corresponents. Després de la recepció de les al·legacions o transcorregut el termini, l'òrgan competent per a la liquidació dicta l'acte que correspongui, que s'ha de notificar a l'obligat tributari.

## 5. Aplicació del mètode d'estimació indirecta

Quan la col·laboració que han d'oferir els obligats tributaris la Hisenda Pública no es produeix, perquè no volen col·laborar o per qualsevol altra raó, la normativa preveu la possibilitat d'aplicar un sistema alternatiu a l'estimació objectiva i la directa, el **mètode d'estimació indirecta**<sup>46</sup>, que permet a l'Administració fixar l'import de la base imposable.

<sup>(46)</sup>Articles 53 LGT i 193 RGGIT

La majoria de les circumstàncies descrites en la LGT que permeten la utilització d'aquest mètode tenen en comú l'incompliment de deures de diversa índole per part de l'obligat tributari:

- Manca de presentació de declaracions o presentació de declaracions incompletes o inexactes.
- Resistència, obstrucció, excusa o negativa a l'actuació inspectora.
- Incompliment substancial de les obligacions comptables o registrals.
- Desaparició o destrucció, fins i tot per causa de força major, dels llibres i registres comptables o dels justificants de les operacions anotades en aquests registres.

Doncs bé, la LGT<sup>47</sup> estableix que quan resulti aplicable el mètode d'estimació indirecta, la Inspecció dels Tributs acompanyarà les actes incoades per a regularitzar la situació tributària dels obligats tributaris d'un **informe** raonat sobre:

<sup>(47)</sup>Articles 158.1 LGT i 193 RGGIT

- a) Les causes que determinen l'aplicació del mètode d'estimació indirecta.
- b) La situació de la comptabilitat i els registres obligatoris de l'obligat tributari.
- c) La justificació dels mitjans triats per a la determinació de les bases, els rendiments o les quotes.

**d) Els càlculs i les estimacions efectuats en virtut dels mitjans triats.****Dades i antecedents utilitzats en l'estimació indirecta**

En l'article 158.3 LGT es determinen les fonts d'on poden provenir les dades i antecedents que es tinguin en compte per a la seva aplicació, permetent la utilització de signes, índexs i mòduls establerts per al mètode d'estimació objectiva (tot i que si la inspecció acredita l'existència de rendiments o quotes procedents de l'activitat econòmica per un import superior, serà aquest últim el que es consideri a efectes de la regularització) o les dades econòmiques i del procés productiu obtingudes del mateix obligat tributari (admetent fins i tot la utilització de dades d'exercicis anteriors o posteriors al regularitzat si es disposa d'informació d'aquests considerada suficient i fiable).

Així mateix, es podran utilitzar dades relatives a estudis del sector realitzats per organismes públics o per organitzacions privades d'acord amb tècniques estadístiques adequades, de la mateixa manera que es podrà fer ús de dades d'una mostra obtinguda pels òrgans de la inspecció sobre empreses, activitats o productes amb característiques rellevants que siguin anàlogues o similars referits al mateix any.

A més, és important destacar que es preveu la possibilitat d'aplicar aquest mètode d'estimació indirecta únicament a magnituds específiques de l'obligat (com els costos, les vendes, etc.), és a dir, només a determinats aspectes encara que la resta es determinin pel mètode d'estimació directa.

I, finalment, per facilitar la seva pràctica, també es preveu que, en el cas de tributs amb períodes de liquidació inferiors a l'any, la quota estimada per la inspecció de forma anual s'haurà de repartir linealment entre els períodes de liquidació corresponents (llevat que l'obligat tributari justifiqui que procedeix un repartiment temporal diferent).

**Tràmit dins del procediment**

L'article 158.2 LGT determina que l'aplicació del mètode d'estimació indirecta no requerirà cap acte administratiu previ que el declari. Ara bé, en els recursos i les reclamacions que escaiguin contra els actes i les liquidacions resultants es podrà plantejar la procedència de l'aplicació d'aquest mètode.

## 6. Procediment per a la declaració de frau de llei

El frau de llei tributària ("conflicto en la aplicaci3n de la norma tributaria", segons l'estranya terminologia emprada per l'article 15 LGT) consisteix en un o diversos actes que originen un resultat contrari a una norma jur3dica, emparats en una altra norma dictada amb una finalitat diferent.

### Conseqüències de la declaraci3n de frau de llei

- 1) Aplicaci3n de la norma eludida o que s'ha pretès d'eludir, de manera que es frustra el tracte fiscal m3s avantatj3s: deixar de pagar tot o part del tribut o obtenir qualsevol benefici fiscal.
- 2) Requalificaci3n de l'acte: es prescindeix de la qualificaci3n d'acord amb la naturalesa jur3dica (que s'ent3n creada amb abús de les formes jur3diques amb la finalitat d'elusi3n) i se la sotmet a tributaci3n com si encaixés en el pressupost de la norma que s'ha pretès d'eludir. Ara b3, aquesta requalificaci3n 3s 3nicament a efectes fiscals. A efectes civils o mercantils, l'acte o negoci entre les parts 3s v3lid i produeix efectes.
- 3) Exig3ncia d'interessos de demora. Es meriten des del dia següent a la finalitzaci3n del termini que hagués correspost a ingressar el tribut relatiu a la norma defraudada, fins al moment en qu3, despr3s de la declaraci3n del frau, l'Administraci3n liquida efectivament l'impost corresponent a la norma defraudada. S'apliquen sobre la quantitat que s'ha deixat d'ingressar.
- 4) Exclusi3n de les sancions. En principi, amb el frau de llei es produeix una manca d'ingr3s, la qual cosa est3 tipificada, amb caràcter general, com a infracci3n tributària. Però el legislador n'exclou les sancions perquè en aquests casos considera que no hi ha cap infracci3n tributària, per raons de pol3tica fiscal (es considera que 3s menys greu cometre un frau a la llei que una infracci3n).

Tal com estableix la LGT<sup>48</sup>, perquè la Inspecció dels Tributs pugui declarar el conflicte en l'aplicaci3n de la norma tributària, s'haurà d'emetre un **informe favorable** previ de la comissió consultiva.

<sup>(48)</sup>Articles 159.1 LGT i 194 RGGIT

### Tramitaci3n de l'informe de la comissió consultiva

D'acord amb l'article 159.2 LGT, quan l'3rgan actuant estimi que poden concórrer les circumstàncies del frau de llei, ho comunicarà a l'interessat, i li concedirà un termini de quinze dies per a presentar al·legacions i aportar o proposar les proves que estimi procedents.

Un cop rebudes les al·legacions i practicades, si escau, les proves procedents, l'3rgan actuant remetrà l'expedient complet a la comissió consultiva. El temps transcorregut des que es comunicu a l'interessat la proced3ncia de sol·licitar l'informe preceptiu fins a la recepci3n d'aquest informe per part de l'3rgan d'inspecció serà considerat com una interrupci3n justificada del c3mput del termini de les actuacions inspectores (article 159.3 LGT).

El termini màxim per a emetre l'informe serà de tres mesos des de la tramesa de l'expedient a la comissió consultiva (article 159.4 LGT). Aquest termini podrà ser ampliat amb un acord motivat de la comissió consultiva, però aquesta ampliaci3n no podrà excedir d'un mes.

Transcorregut el termini màxim sense que la comissió consultiva hagi emès l'informe, es reprendrà el c3mput del termini de durada de les actuacions inspectores i es mantindrà l'obligaci3n d'emetre l'informe, tot i que les actuacions es podran continuar i, en el seu cas, es podrà dictar una liquidaci3n provisional respecte als altres elements de l'obligaci3n tributària no relacionats amb les operacions analitzades per la comissió consultiva (article 159.5 LGT).

#### La comissió consultiva

Es constituirà per dos representants de l'3rgan competent per a contestar les consultes tributàries escrites. Un farà de president i l'altre de representant de l'Administraci3n Tributària actuant.

Segons disposa la LGT<sup>49</sup>, l'informe de la comissió consultiva **vincularà** a l'òrgan d'inspecció sobre la declaració del conflicte en l'aplicació de la norma.

<sup>(49)</sup>Article 159.6 LGT

Finalment, l'article 159.7 LGT estableix que l'informe i els altres actes dictats per a la declaració del frau de llei no seran susceptibles de recurs o reclamació. Això no obstant, en els que s'interposin contra els actes i liquidacions resultants de la comprovació, es podrà plantejar la procedència de la declaració del frau de llei.



## Exercicis d'autoavaluació

### De selecció

1. L'inici d'un procediment d'inspecció...

- a) ... impedeix la consideració dels pagaments fets amb posterioritat com a extemporanis sense requeriment previ, regulats a l'art. 27 LGT.
- b) ... no interromp el termini de prescripció del dret de determinar deutes tributaris, però sí que interromp el termini per a imposar sancions.
- c) ... no interromp el termini de prescripció del dret de determinar deutes tributaris ni de l'acció per a imposar sancions.

2. Les actuacions d'inspecció...

- a) ... han de ser, en tot cas, notificades prèviament a l'obligat tributari.
- b) ... poden ser iniciades sense comunicació prèvia a l'obligat tributari.
- c) ... han de comptar sempre amb autorització judicial.

3. Les actes d'inspecció...

- a) ... són el mitjà documental pel qual la inspecció es relaciona amb alguna persona.
- b) ... recullen fets o circumstàncies de rellevància per al servei.
- c) ... reuneixen el resultat de les actuacions inspectores i preparen una liquidació.

4. Les actuacions d'inspecció...

- a) ... acaben quan l'inspector aconsegueixi reunir les proves pertinents, sense cap mena de límit temporal.
- b) ... com a norma general, tenen una durada màxima de sis mesos.
- c) ... com a norma general, tenen una durada màxima de divuit mesos.

5. Els inspectors tributaris tenen competència...

- a) ... per a liquidar els deutes tributaris, però no per a imposar sancions als obligats tributaris.
- b) ... per a investigar i comprovar la situació tributària dels obligats tributaris.
- c) Totes dues respostes són certes.

6. Els inspectors d'Hisenda, en l'exercici de les seves funcions...

- a) ... mai no poden entrar al domicili dels obligats tributaris.
- b) ... no poden adoptar mesures cautelars.
- c) Totes dues respostes són falses.

### Cas pràctic

El 15 de juliol de 2016, la Inspecció dels Tributs es persona, sense requeriment previ, al local de negoci dedicat a la venda al detall de calçat pertanyent al Sr. López, el qual no es trobava present aquest dia al local.

L'inspector es dirigeix a l'única dependent present al local de negoci i, després d'identificar-se, li comunica que s'iniciaran en aquell mateix moment les actuacions de comprovació i investigació pels tributs i períodes que també li detalla.

L'empleada, temerosa de la reacció que pugui tenir el seu cap perquè facilita la pràctica de les actuacions inspectores, es nega a col·laborar amb la Inspecció i no aporta les dades que a aquest efecte li són requerides. L'inspector actuant adverteix a la dependent de seu deure de col·laboració i de les repercussions de la seva negativa. Davant de la reiteració d'aquesta negativa, l'inspector renuncia a adoptar cap mesura cautelar, però lliura a la dependent un requeriment de compareixença a nom del Sr. López perquè es trobi present en aquest local el 25 de juliol de 2016, als efectes de la pràctica d'actuacions inspectores.

Arribat el dia assenyalat, i personada la Inspecció i també l'obligat tributari, acompanyat del seu assessor fiscal, aquest pregunta a l'inspector en virtut de quin títol s'inicien les actuacions.

L'inspector li respon que la seva actuació s'acomoda al que es preveu en el pla d'inspecció concret.

Les actuacions prossegueixen durant un parell de setmanes i l'inspector, en detectar contradiccions internes en la comptabilitat analitzada, decideix paralitzar les actuacions per obtenir informació de proveïdors del Sr. López, i suspèn les actuacions sense cap més notificació ni constància d'aquest fet.

El 20 de març de 2017, el Sr. López, sense haver rebut més notificacions de la Inspecció, aconsellat pel seu assessor, decideix presentar diverses declaracions complementàries i regularitzar la seva situació tributària.

- a) Pot la Inspecció dels Tributs, en el cas de les actuacions en relació amb el Sr. López, personar-se sense requeriment previ al seu local de negoci?
- b) Davant de l'absència de l'obligat tributari, poden realitzar-se actuacions inspectores davant l'empleada de la sabateria? Es necessita algun requisit a aquest efecte? Comet infracció tributària en negar-se a col·laborar davant de la Inspecció?
- c) En relació amb les actuacions inspectores dutes a terme contra el Sr. López, quan s'inicien? Quins són els efectes d'aquest inici?



## Solucionari

### Exercicis d'autoavaluació

1. a

2. b

3. c

4. c

5. b

6. c

#### 7. Cas pràctic

a) El procediment d'inspecció s'inicia de les següents formes, recollides en els art. 147.1 LGT i 177 RGGIT. En primer lloc, per iniciativa de la mateixa Inspecció.

I en segon lloc, pot iniciar-se a petició de l'obligat tributari, quan sol·licita que una actuació parcial de la Inspecció sigui general (art. 149 LGT i art. 179 RGGIT). Per tant, no es tracta realment d'una forma d'iniciació, ja que el procediment ja s'ha iniciat anteriorment.

Les formes de materialització de l'inici de les actuacions inspectores són les següents:

- En primer lloc, mitjançant comunicació d'inici a l'obligat tributari. Com a regla general, quan s'inicien les actuacions inspectores, s'ha de comunicar a l'obligat tributari aquesta circumstància per mitjà de la notificació oportuna, en què se li assenyala dia i hora per personar-se i se li indica la naturalesa i l'abast de les actuacions que es practicaran.
- I en segon lloc, per personació de la Inspecció sense comunicació prèvia, de manera que la Inspecció podrà personar-se directament sense requeriment previ als locals de l'obligat tributari (empreses, oficines, dependències, instal·lacions o magatzems), si ho considera procedent (art. 151.2 LGT i 177.2 RGGIT).

Per tant, en aquest supòsit de fet, som davant d'una personació de la Inspecció sense comunicació prèvia.

b) L'art. 151.2 LGT assenyala que "la Inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con éste o con el encargado o responsable de los locales". En el mateix sentit, es pronuncia l'art. 177.2 RGGIT.

Per tant, atès que l'empleada de la sabateria era en aquest moment l'única persona encarregada o responsable del local de negoci, va haver d'atendre la pràctica de les actuacions inspectores.

L'actuació de l'empleada de la sabateria, per tant, en el supòsit de fet, pot tipificar-se com una infracció tributària, en virtut del que preveu l'art. 203 LGT, que disposa que constitueix infracció "la resistència, obstrucció, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria".

c) El moment determinant per a fixar l'inici de les actuacions inspectores és el de la recepció de la comunicació convenientment notificada o bé el de la personació de l'inspector, que n'haurà de deixar constància en diligència (art. 30.2 RGIT).

En el supòsit de fet, no es precisa si l'inspector va expedir diligència de personació (que seria el procediment correcte en aquests casos), però com que s'expedeix el requeriment de personació per al Sr. López en el mateix acte, a efectes pràctics, les actuacions han d'entendre's iniciades en aquest moment, sia per la diligència (si n'hi hagués), sia per la recepció per part de l'empleada de la comunicació del requeriment de personació.

Per tant, a partir del 15 de juliol de 2016, es produeixen els efectes de l'inici de les actuacions inspectores, establertes en diferents preceptes de la LGT i el RGGIT. És a dir, en primer lloc, s'interromp el termini de prescripció del dret per determinar els deutes tributaris i del dret per imposar sancions, segons el RGIT. Tanmateix, després de l'aprovació de la LDGC, com que el procediment sancionador és de tramitació separada del de comprovació o investigació, amb l'inici del procediment inspector no s'interromp el termini de prescripció per a san-

cionar, interrupció que es produirà quan es notifiqui l'inici del corresponent procediment sancionador.

En segon lloc, el pagament que es realitzi després de l'inici de les actuacions inspectores no serà considerat espontani. S'aplicaran sancions i interessos de demora fins al dia anterior a l'ingrés.

En tercer lloc, les declaracions presentades, en un procediment diferent del d'autoliquidació o sense donar lloc a ingrés, no són espontànies, ni serviran com a manera d'iniciar el procediment ja obert a conseqüència de les actuacions investigadores de l'Administració; per això s'imposaran les sancions corresponents.

Finalment, es tenen per no presentades les consultes plantejades sobre el mateix tema que investiga la Inspecció.