
Procedimiento de inspección

PID_00264498

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 3 horas





Ana María Delgado García

Doctora en Derecho. Catedrática de Derecho financiero y tributario de la Universitat Oberta de Catalunya.



Rafael Oliver Cuello

Doctor en Derecho. Catedrático de Derecho financiero y tributario. ESERP Business & Law School.

La revisión de este recurso de aprendizaje UOC ha sido coordinada por la profesora: Ana María Delgado García (2019)

Cuarta edición: septiembre 2019
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello
Todos los derechos reservados
© de esta edición, FUOC, 2019
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Realització editorial: FUOC

Ninguna parte de esta publicación, incluido el diseño general y la cubierta, puede ser copiada, reproducida, almacenada o transmitida de ninguna forma, ni por ningún medio, sea este eléctrico, químico, mecánico, óptico, grabación, fotocopia, o cualquier otro, sin la previa autorización escrita de los titulares de los derechos.

Índice

Introducción.....	5
Objetivos.....	6
1. La inspección tributaria.....	7
1.1. Concepto y fuentes normativas	7
1.2. Órganos de la inspección	9
1.3. Funciones de la inspección	10
2. Iniciación del procedimiento de inspección.....	12
2.1. Formas de iniciación del procedimiento	12
2.2. Efectos del inicio del procedimiento	13
2.3. Alcance de las actuaciones inspectoras	14
2.4. Obligados a soportar las actuaciones inspectoras	15
3. Desarrollo del procedimiento de inspección.....	18
3.1. Lugar y horario de las actuaciones inspectoras	18
3.2. Comparecencia del obligado tributario	19
3.3. Duración de las actuaciones inspectoras	23
4. Terminación del procedimiento de inspección.....	26
4.1. Las actas de inspección	26
4.2. Actas con acuerdo	29
4.3. Actas de conformidad	31
4.4. Actas de disconformidad	33
5. Aplicación del método de estimación indirecta.....	34
6. Procedimiento para la declaración de fraude de ley.....	36
Ejercicios de autoevaluación.....	39
Solucionario.....	41

Introducción

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

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

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

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

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



En el sistema actual de aplicación de los tributos, es imprescindible controlar la actuación de los obligados tributarios.

Objetivos

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

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

1. La inspección tributaria

1.1. Concepto y fuentes normativas

El procedimiento de inspección tiene por objetocomprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, y en el mismo se regularizará, si procede, la situación tributaria del obligado a través de la correspondiente liquidación¹.

⁽¹⁾Artículo 145.1 LGT

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

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

Evolución de la actividad inspectora

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

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

Entre los procedimientos de gestión e inspección, se producen una serie de similitudes y de diferencias que conviene destacar.

Lectura recomendada

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

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

Por otro lado, se pueden citar las siguientes **diferencias** entre ambos procedimientos:

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

El mismo acto resolutorio: la liquidación tributaria

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

Las fuentes normativas reguladoras de la materia

Las fuentes normativas que regulan la materia son las siguientes:

a) En el ámbito estatal:

- La LGT del 2003 dedica el capítulo IV del título III a las "Actuaciones y procedimiento de inspección".
- El desarrollo reglamentario de dichos preceptos se lleva a cabo por el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

b) En el ámbito autonómico:

- Las comunidades autónomas pueden hacerse cargo, por delegación del Estado, de la inspección de los tributos cedidos, si bien la titularidad de las competencias de inspección corresponde al Estado. A excepción del IRPF, incluida la parte cedida a las CC.AA., que se llevará a cabo por los órganos estatales (art. 46.2 Ley 21/2001, de 27 de diciembre); pudiendo incluso "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" (art. 46.3 Ley 21/2001).

- Existen disposiciones dictadas en la materia, pero suelen regular aspectos orgánicos, esto es, de atribución de competencias y de organización de los servicios.

c) En el ámbito local:

- Se aplica directamente la normativa estatal, de acuerdo con lo dispuesto en el TR de la LRHL (art. 12).

1.2. Órganos de la inspección

Cabe distinguir los siguientes órganos en materia de inspección²:

⁽²⁾Artículos 166 a 169 RGGIT

a) En el ámbito estatal, la AEAT desarrolla las funciones de inspección. En concreto, es el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria el órgano que las desempeña. Dentro de dicho departamento, existen órganos centrales, los cuales cumplen funciones de inspección centralizada y de obtención de información (Oficina Nacional de Inspección, Área de Servicios Especiales y Auditoría, Unidad Central de Información), y órganos de administración periférica (dependencias de inspección existentes en las diferentes delegaciones y administraciones de la Agencia).

b) En el ámbito autonómico, las comunidades poseen sus propios órganos de inspección.

c) En el ámbito local, los entes locales poseen asimismo sus propios órganos de inspección, aunque pueden delegar dichas funciones en las diputaciones o comunidades autónomas. Además, cuando se trata de tributos locales gestionados por el Estado, es este último quien desempeña las funciones de inspección, sin perjuicio de las formas de colaboración que se establezcan.

Prerrogativas y deberes de los funcionarios de la inspección

⁽³⁾Artículo 142.4 LGT

a) Los derechos y las prerrogativas de los funcionarios de la inspección son los siguientes³:

b) Son agentes de la autoridad, lo que tiene relevancia para determinar la responsabilidad administrativa o penal de quien ofrezca resistencia o cometa desacato con relación a su actuación.

c) Deben ir provistos de un carné o identificación acreditativa. Deberán acreditar su condición, si se les requiere, fuera de las oficinas públicas, en conexión con el mismo derecho, de carácter general, de los obligados tributarios recogido en el artículo 34.1.f) de la LGT.

d) En el ejercicio de sus funciones, pueden contar con el apoyo y la protección por parte de las autoridades públicas.

e) Los inspectores tienen la función de impulso del procedimiento, así como de la facultad de efectuar requerimientos a los sujetos inspeccionados y a terceros a quienes se solicite información de relevancia tributaria.

⁽⁴⁾Artículo 34.1.j) LGT

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

a) Deben respetar los principios constitucionales que inspiran la función pública en el desarrollo de su actuación (principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación).

b) Deben respetar el deber de cortesía en sus relaciones con los contribuyentes: han de tratarles con el debido respeto y consideración⁴.

c) Están obligados a informar de sus derechos y deberes tributarios a quienes vayan dirigidas sus actuaciones (art. 147.2 LGT), en conexión con el mismo derecho, de carácter general, recogido en el artículo 34.1.ñ) de la LGT.

d) Deber de sigilo y secreto respecto de los asuntos que conozcan por razón de su cargo.

e) Los datos obtenidos en el curso de las actuaciones inspectoras serán remitidos a la autoridad judicial o al Ministerio Fiscal, cuando los hechos puedan ser constitutivos de delito público.

1.3. Funciones de la inspección

En la actualidad, las principales funciones⁵ de la inspección son:

⁽⁵⁾Artículo 141 LGT

a) Actividades de comprobación e investigación. Son las funciones típicas y fundamentales de la inspección, de control de la veracidad y exactitud de los datos con trascendencia tributaria. La comprobación tiene por objeto la verificación de los hechos imposables y sus circunstancias declarados por el obligado tributario⁶. La investigación tiene por objeto descubrir hechos imposables y sus circunstancias no declarados por el obligado tributario o declarados incorrectamente⁷.

⁽⁶⁾Artículo 145.2 LGT

⁽⁷⁾Artículo 145.3 LGT

La comprobación e investigación llevadas a cabo por la inspección

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

La distinción entre comprobación e investigación a efectos prácticos no es relevante, dado que en ambas actuaciones se utilizan los mismos medios y el procedimiento es común. Además, se confunden o solapan, ya que al comprobar lo declarado, se investigará lo no declarado. Por lo tanto, la diferencia entre ellas es simplemente conceptual.

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

La comprobación formal llevada a cabo por la inspección

⁽⁸⁾Artículo 141.h) LGT

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

⁽⁹⁾Artículo 141.e) LGT

Asimismo, también pueden desarrollar actuaciones de comprobación limitada⁸, que está atribuida también a los órganos de gestión.

Igualmente, les corresponde desarrollar actuaciones de comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales⁹.

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

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

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

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

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

2. Iniciación del procedimiento de inspección

2.1. Formas de iniciación del procedimiento

Los **modos de iniciación** del procedimiento de inspección son¹⁰:

⁽¹⁰⁾Artículos 147.1 LGT y 177 RGIT

1) De oficio, por parte de la propia Inspección.

La iniciativa de la Inspección

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

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

2) A petición del obligado tributario, cuando solicita que una actuación parcial de la inspección sea general¹¹. Por lo tanto, no se trata realmente de una forma de iniciación, pues el procedimiento ya se ha iniciado anteriormente.

⁽¹¹⁾Artículos 149 LGT y 179 RGGIT

La denuncia pública no constituye un modo de inicio del procedimiento

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

Así pues, será generalmente la inspección quien dé curso a la denuncia. Por ello la denuncia pública debería incluirse en el inicio por iniciativa de la inspección sin sujeción a ningún plan.

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

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

a) Comunicación de inicio al obligado tributario. Como regla general, cuando se inician las actuaciones inspectoras, debe comunicarse al obligado tributario esta circunstancia a través de la oportuna notificación, señalándole día y hora

⁽¹²⁾Artículos 177.1 y 178.4 RGGIT

para personarse, indicándosele, en su caso, el alcance de las actuaciones que se van a practicar y comunicándole que tenga a disposición de la Inspección o aporte la documentación y demás elementos que se estimen necesarios¹².

b) Personación de la Inspección sin comunicación previa cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones. La Inspección podrá personarse directamente sin previo requerimiento en los locales del obligado tributario (empresas, oficinas, dependencias, instalaciones, almacenes o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria), si lo considera procedente¹³. En este caso, las actuaciones se entienden con el obligado tributario si está presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares. En cualquier caso, al inicio de las actuaciones inspectoras, el obligado tributario tiene derecho a que el inspector le informe de sus derechos y obligaciones¹⁴.

(13) Artículos 151.2 LGT y 177.2 RGGIT

(14) Artículo 147.2 LGT

2.2. Efectos del inicio del procedimiento

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

1) Se interrumpe el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias y del derecho para imponer sanciones¹⁵.

(15) Artículos 68.1.a) y 189.3.a) LGT y 87.3.d) RGGIT

2) El pago que se realice tras el inicio de las actuaciones inspectoras no será considerado espontáneo. Se aplicarán sanciones e intereses de demora hasta el día anterior al ingreso¹⁶.

(16) Artículos 27.1 LGT y 87.5 RGGIT

Prescripción y actuaciones inspectoras

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de marzo de 2004 señala que las diligencias de la Inspección no interrumpen la prescripción ya que no estaban encaminadas a averiguar la existencia de elementos tributarios, es decir, no reflejaban un verdadero propósito de comprobación por parte de la Inspección, sino que fueron dictadas meramente con la intención de interrumpir la prescripción. En el mismo sentido, se pronuncian, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de junio de 1987, de 6 de noviembre de 1993, de 11 de octubre de 1996 y la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de febrero de 2004.

3) Las declaraciones presentadas, en un procedimiento distinto del de autoliquidación o sin dar lugar a ingreso, no serán espontáneas ni servirán como modo de iniciar el procedimiento, ya abierto a consecuencia de las actuaciones investigadoras de la Administración, por lo que se impondrán las sanciones correspondientes¹⁷.

(17) Artículos 27.1 LGT y 87.5 RGGIT

Otro efecto más en el Reglamento de 1986

El anterior Reglamento general de inspección de 1986 preveía, además, en su art. 30.3, el siguiente efecto: la declaración por la que se cumple el deber de colaboración exigido, con carácter general, sin requerimiento previo, que se presentaba fuera de plazo no era considerada espontánea, imponiéndose sanciones por el incumplimiento.

4) Se tienen por no presentadas las consultas planteadas sobre el mismo asunto que investiga la inspección.

2.3. Alcance de las actuaciones inspectoras

Las actuaciones de la inspección se extienden a una o varias obligaciones y períodos impositivos o de liquidación y pueden tener un distinto alcance¹⁸:

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

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

Supuestos de actuaciones de carácter parcial

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

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

Por otra parte, el art. 178.4 RGGIT señala que, cuando el procedimiento se extienda a diferentes obligaciones tributarias o períodos, debe determinarse el alcance general o bien parcial de las actuaciones respecto de cada obligación y período comprobado. Y si se trata de actuaciones de carácter parcial, deben comunicarse los elementos que van a ser objeto de comprobación o los excluidos de ella.

La alteración del alcance de las actuaciones por la Inspección

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

⁽¹⁸⁾ Artículos 148 LGT y 178 RGGIT

Lectura recomendada

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

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

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

Por otra parte, la LGT¹⁹ legitima al sujeto que está siendo inspeccionado a **solicitar que la actuación parcial se convierta en general**, respecto al tributo y, en su caso, en lo tocante a los períodos afectados.

(19) Artículo 149.1 LGT

La solicitud debe producirse en el plazo de quince días²⁰ desde que se le notifica el inicio de las actuaciones, sin que la misma interrumpa las actuaciones en curso. La Administración deberá empezar la comprobación de carácter general en el plazo de seis meses desde la solicitud.

(20) Artículo 149.2 LGT

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

Ejemplo de actuación de carácter general

Si, por ejemplo, un contribuyente al que se le inspeccionan los rendimientos del trabajo de un ejercicio no había declarado lo percibido por una conferencia como tal rendimiento del trabajo, sino como rendimiento de actividades económicas, puede solicitar que se le investigue todo el IRPF del mismo ejercicio, como una actuación general.

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

2.4. Obligados a soportar las actuaciones inspectoras

Las personas obligadas a soportar las actuaciones inspectoras son los obligados tributarios. A este respecto, debe tenerse en cuenta la regulación que el RGGIT efectúa, en sus artículos 105 a 112, de las personas con las que deben entenderse las actuaciones administrativas y sus representantes y su intervención en las actuaciones y procedimientos tributarios.

La enumeración de sujetos del anterior Reglamento general de inspección de 1986

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

Se excluía de la anterior enumeración a los responsables subsidiarios, ya que sólo tras la declaración de insolvencia del sujeto pasivo y, en su caso, responsables solidarios, asumen

su posición de obligados al pago del tributo, estando ya éste para entonces cuantificado, e incluso puede estar comprobado e investigado.

En cuanto a los **deberes** de los sujetos inspeccionados, el artículo 173 RGGIT les obliga a prestar la mayor colaboración con la inspección. Respecto a los **derechos**, les reconoce el derecho a ser informados del alcance de la actuación que lleve a cabo la inspección en cada caso (total o parcial).

Además, como ya se ha dicho, el artículo 147.2 de la LGT reconoce el citado derecho de los sujetos inspeccionados a que se les informe, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, añadiendo sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones. Asimismo, la LGT regula la publicidad de los criterios generales que informan sobre los planes de control tributario²¹, así como el derecho a solicitar que las actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial tengan carácter general²², fijando plazos máximos para la conclusión de actuaciones²³.

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

La selección de los sujetos inspeccionados

Dada la trascendencia de esta actividad, tal como se ha señalado por 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."

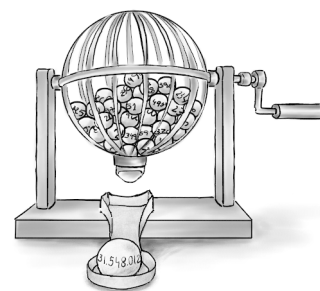
En cuanto a la selección de los obligados tributarios, el art. 170.8 RGGIT dispone que "la determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa".

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

(21) Artículo 116 LGT

(22) Artículo 149 LGT

(23) Artículo 150 LGT



Por el carácter de gestión en masa, la inspección se ve obligada a seleccionar a los sujetos concretos.

A este respecto, la LGT²⁴ establece que la Administración tributaria elaborará anualmente un **Plan de control tributario** de carácter reservado, si bien ello no impide que se hagan públicos los criterios generales que lo informen. De esta manera, se consagra la práctica de la AEAT, desde el año 2000, de aprobar planes de este tipo.

(24) Artículo 116 LGT

En los planes de control tributario aprobados hasta el momento, se incluye el Plan de inspección (dividido en el Plan parcial de control de inspección financiera y tributaria y el Plan parcial de aduanas e impuestos especiales). En estos planes se indican las líneas prioritarias de actuación y, en especial, los ámbitos de riesgo fiscal.

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

3. Desarrollo del procedimiento de inspección

3.1. Lugar y horario de las actuaciones inspectoras

La LGT²⁵ regula el **lugar** en el cual se deben desarrollar las actuaciones de la inspección, admitiendo que podrán realizarse indistintamente en:

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

⁽²⁵⁾Artículo 151.1 LGT

Lectura recomendada

I. García-Ovies Sarandes (2004). "Procedimiento de inspección". En: Autores varios. *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Thomson-Civitas.

Los mandatos de la LGT deben ser completados por los artículos 171 a 174 RGGIT. Se señala, en estas normas, que es la inspección quien debe escoger el sitio concreto en el que actuará.

Limitaciones de la inspección según la elección del lugar de las actuaciones

En determinados supuestos, la inspección está limitada a la hora de elegir dicho lugar:

- Cuando se trata de actuaciones de comprobación respecto de profesionales o empresarios, obligados a llevar la contabilidad²⁶, el examen de los libros y de la documentación debe realizarse en los locales en los cuales se encuentren los mismos. Si el interesado lo acepta, el examen de parte o la totalidad de la documentación podrá efectuarse en las oficinas de la Inspección. Las copias de tales documentos o archivos facilitadas por el contribuyente, podrán ser examinadas en los locales de la Inspección. Los órganos inspectores podrán requerir la presentación en sus oficinas de los registros y documentos establecidos específicamente por normas de carácter tributario, a los que se refiere el artículo 136.2.c) de la LGT, al regular los medios de la comprobación limitada (registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos).
- Cuando se trata de actuaciones de obtención de información respecto de terceros, en las que sea necesario examinar documentos relativos a la actividad pública o privada del tercero, deben realizarse en sus locales. Si el interesado lo acepta, pueden practicarse en las oficinas de la Inspección.
- En los supuestos de actuaciones respecto de sujetos que no tengan la condición de empresarios o profesionales, los documentos que deban aportar serán examinados por los inspectores en las oficinas de la Inspección.

⁽²⁶⁾Artículos 151.2 y 3 LGT y 171 RGGIT

⁽²⁷⁾Artículo 151.6 LGT

d) Por otra parte, las actuaciones de valoración se desarrollarán en el lugar más adecuado según su naturaleza.

e) Finalmente, cuando el obligado tributario sufra de discapacidad o movilidad reducida, la inspección se desarrollará en el lugar más apropiado de entre los enumerados con carácter general²⁷.

Respecto al **horario** en que deben desarrollarse las actuaciones de la inspección, la LGT²⁸ establece que:

(28) Artículos 152 LGT y 182 RGGIT

- Si se practican en las oficinas públicas de la Inspección, será el del horario oficial, de apertura al público y, en todo caso, dentro de la jornada de trabajo vigente.
- Si se desarrollan en los locales del obligado, será el horario de la jornada laboral de oficina o de la actividad de dicho obligado, salvo acuerdo en contrario.

Excepciones en relación con el horario de las actuaciones de la Inspección

De acuerdo con lo previsto en el art. 182 RGGIT, podrán desarrollarse en horas y días distintos, cuando se desarrollen las actuaciones inspectoras en las oficinas públicas, si las circunstancias del caso así lo exigen o media el consentimiento del propio obligado tributario.

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

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

3.2. Comparecencia del obligado tributario

Una vez iniciado el procedimiento de inspección, las actuaciones se desarrollan en presencia del interesado, que puede contar con la asistencia de un asesor.

La inspección puede requerir la **comparecencia del obligado tributario** los días necesarios para el desarrollo de sus actuaciones en el lugar y hora que estime conveniente. Cuando el requerimiento de comparecencia en las oficinas públicas no se produzca en presencia del propio obligado, será necesario efectuarlo por escrito con una antelación de diez días como mínimo.

El obligado tributario debe comparecer en el lugar, día y horas que se señalan en el requerimiento, manteniéndose a disposición de la inspección o aportando la documentación y otros extremos solicitados²⁹. Los obligados deberán atender a la inspección y les prestarán la debida colaboración en el desarrollo

Excepción

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

(29) Artículo 180.2 RGGIT

de sus funciones. Si se incumple el requerimiento, dicha conducta es constitutiva de una infracción, por aplicación del tipo contemplado en el artículo 203.1.b) de la LGT.

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

Al término de las actuaciones de cada día que se hayan realizado en presencia del obligado tributario, la Inspección puede fijar el lugar, día y hora para su reanudación, que puede ser el siguiente día hábil (art. 180.3 RGGIT).

Ahora bien, los requerimientos de comparecencia en las oficinas de la Administración tributaria no realizados en presencia del obligado tributario deben habilitar para ello un plazo mínimo de diez días, a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento.

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

Finalmente, el artículo 183 RGGIT prevé que se concederá un trámite de audiencia al interesado.

El trámite de alegaciones

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

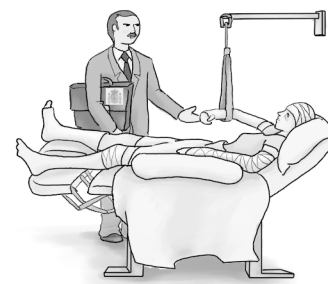
Dicho trámite tiene carácter previo a la formalización de las actas, para alegar lo que se estime pertinente y aportar los documentos y justificantes oportunos, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince.

A estos efectos, el contribuyente podrá obtener a su costa una copia de los documentos que figuren en el expediente y que vayan a ser tenidos en cuenta a la hora de dictar la resolución.

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

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

Respecto a los **medios de comprobación**, la LGT³⁰ se refiere a:



⁽³⁰⁾ Artículos 142.1 LGT y 171 RGGIT

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

Otro asunto de especial trascendencia es el relativo al **acceso al domicilio** o locales del obligado tributario. Cuando las actuaciones lo requieran, el inspector podrá acceder³¹:

⁽³¹⁾ Artículos 142.2 LGT y 172 RGGIT

a) A las fincas o locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos. Pero si el dueño del local o la persona bajo cuya custodia se encuentran los citados lugares se opone a la entrada, se precisa autorización escrita de la autoridad administrativa que se determine reglamentariamente (el delegado o subdelegado de Hacienda en la LGT de 1963).

La inviolabilidad del domicilio

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

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

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

Por otra parte, en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, la Administración puede adoptar medidas cautelares³² para impedir la destrucción, desaparición o alteración de las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia y exhibición.

⁽³²⁾ Artículos 146 LGT y 35 y 181 RGGIT

Las medidas cautelares adoptadas en las actuaciones inspectoras

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

Dichas medidas deben respetar los siguientes límites:

- a) han de ser proporcionales a la finalidad perseguida o al daño que se pretende evitar;
- b) tienen que estar limitadas temporalmente a los fines que persiguen, y
- c) no se pueden adoptar aquellas que produzcan un perjuicio de difícil o imposible reparación.

Como novedad de la LGT del 2003, tales medidas deben ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción. La adopción de estas medidas debe documentarse adecuadamente, mediante inventario de los documentos u objetos precintados, depositados o incautados. Finalmente, deben ser levantadas si desaparecen las circunstancias que justificaron su adopción.



El órgano competente debe ratificar las medidas cautelares en un plazo de quince días desde su adopción.

Por último, conviene detenerse en un asunto de gran trascendencia en el desarrollo del procedimiento de inspección, como es el de la **resistencia u obstrucción a las actuaciones inspectoras**. Como indica el artículo 173 RGGIT, los obligados tributarios deben atender a los órganos de inspección y han de prestarles la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones. Estos casos constituyen una conducta tipificada como infracción tributaria y, además, sirven de criterio de graduación de las sancionestributarias. También constituyen el presupuesto para la aplicación de la estimación indirecta de bases imponibles.

La resistencia u obstrucción a las actuaciones inspectoras

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

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

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

3.3. Duración de las actuaciones inspectoras

Como regla general³³, las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la inspección de los tributos deberán concluir en el plazo máximo de **dieciocho meses**, a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas.

⁽³³⁾Artículo 150.1 LGT

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

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

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

Lectura recomendada

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

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

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

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

- a) Se envíe el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin que se practique la pertinente liquidación, de acuerdo con lo que señala el artículo 251 LGT (liquidación tributaria en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública).
- b) Se produzca la recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización de un procedimiento inspector en curso respecto a determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas.

c) La Administración tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección plantee un conflicto ante las Juntas Arbitrales que prevé la normativa relativa a las comunidades autónomas.

d) Se notifique al interesado que se ha remitido el expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la comisión consultiva.

e) Se intente notificar al obligado tributario la propuesta de resolución o liquidación o el acuerdo por el cual se le ordene completar actuaciones dentro del procedimiento inspector.

f) Tenga lugar una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

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

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

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

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

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

- a) No se entiende producida la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación. De no haberse recogido de forma expresa este efecto, lo lógico hubiera sido entender que se tenía por no producido el acto formal de iniciación del procedimiento, por lo que la Inspección debería iniciar las actuaciones en tanto no hubiera prescrito el derecho a liquidar la deuda.
- b) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones desarrolladas durante el plazo de duración máxima. Ahora bien, como aclara este mismo precepto de la LGT, si todavía no ha prescrito el derecho a liquidar la deuda, se entenderá interrumpida la prescripción por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo máximo de duración, desarrolladas con el conocimiento formal del interesado. El acto por el que se reanudan las actuaciones será un acto similar al del inicio. Por ello, el obligado tributario tiene derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.
- c) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo máximo de duración, serán considerados pagos extemporáneos sin requerimiento previo, siempre que el obligado los haya imputado al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.
- d) Finalmente, no serán exigibles los intereses de demora devengados desde que se produce el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones hasta la finalización del procedimiento (esto es, hasta el momento en que se dicta, en su caso, la liquidación).

4. Terminación del procedimiento de inspección

De conformidad con lo previsto en el art. 189.1 RGGIT, el procedimiento inspector finaliza mediante liquidación del órgano competente, por el acto de alteración catastral o por otras formas (como en el caso de las actuaciones de comprobación de obligaciones formales, finaliza mediante diligencia o informe).

4.1. Las actas de inspección

La formalización de las actas se produce cuando, a juicio de la Inspección, se hayan reunido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de aplicación de los tributos que proceda dictar, bien estimando correcta la situación tributaria del obligado tributario o bien regularizándola con arreglo a derecho. El resultado de dicha actuación debe formalizarse en las actas correspondientes³⁴.

⁽³⁴⁾Artículos 42 RGIT y 185.1 RGIT

Las **actas** son los documentos públicos que extiende la Inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma³⁵.

⁽³⁵⁾Artículo 143.2 LGT

A continuación, y en relación con su **valor probatorio**, la LGT³⁶ establece que las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

⁽³⁶⁾Artículo 144.1 LGT

El valor probatorio de las actas de inspección

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

Respecto de los documentos administrativos a los que, sin embargo, las leyes otorguen el carácter de públicos, su fuerza probatoria:

será la que establezcan las leyes que les reconozca tal carácter. En defecto de disposición expresa en tales leyes, los hechos, actos o estados de cosas que consten en los referidos documentos se tendrán por ciertos... salvo que otros medios de prueba desvirtúen la certeza de lo documentado.

Artículos 317 y 319 LEC

Esto es precisamente lo que determina la normativa tributaria, al calificar a las diligencias y actas como documentos públicos que hacen prueba de los hechos que contengan, salvo que se acredite lo contrario.

Añade el artículo 144.2 de la LGT 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.

Artículo 144.2 LGT

El mismo valor probatorio tienen las declaraciones y manifestaciones del obligado tributario recogidas en una diligencia (art. 107.2 LGT), como ya vimos en su momento.

Constitucionalidad de las actas de inspección

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

Por otra parte, y en relación con el **contenido** de las actas, conviene tener presente el artículo 153 de la LGT, que indica una serie de menciones que dichos documentos deberán contener.

El contenido de las actas de inspección

Las actas de inspección han de contener los datos siguientes:

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

Las actas no pueden ser objeto de impugnación, sin perjuicio de los recursos que procedan posteriormente contra las liquidaciones tributarias resultantes de las mismas (art. 185.4 RGGIT), que se producen por el simple transcurso

Ved también

Podéis consultar el apartado 5.4.3 del módulo "Aspectos generales" de esta asignatura.

de un determinado plazo, como es el caso de las actas con acuerdo (art. 155.3 LGT) o de las actas de conformidad (art. 156.3 LGT), o bien mediante un acto de liquidación expreso (art. 157.4 LGT).

Por último, en relación con las **clases** de actas, la LGT³⁷ establece que, a efectos de su tramitación, estos documentos pueden clasificarse en tres categorías: actas con acuerdo, actas de conformidad y actas de disconformidad. Cuando el obligado tributario o su representante se niegue a recibir o suscribir el acta, ésta se tramitará como de disconformidad.

(37) Artículo 154 LGT

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

A continuación, los apartados 2 y 3 del art. 190 RGGIT detallan una serie de supuestos en los que las liquidaciones tienen carácter provisional, en línea con lo dispuesto en el art. 101.4.a) LGT: cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hayan sido comprobadas o que hayan sido regularizadas mediante liquidación provisional o liquidación definitiva que no sea firme; y cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no haya sido posible durante el procedimiento por concurrir una serie de circunstancias. Y el apartado 4 del artículo 190 RGGIT, en conexión con lo previsto en el art. 101.4.b) LGT, recoge cuatro supuestos más de liquidaciones provisionales.

Los elementos de la obligación tributaria comprobados o investigados en el curso de unas actuaciones que finalizan con una liquidación provisional, no pueden regularizarse de nuevo en un procedimiento inspector posterior (art. 190.7 RGGIT), salvo en determinados supuestos y en relación con los elementos de la obligación afectados por las circunstancias previstas en el art. 190, apartados 2 y 3, RGGIT. Por el contrario, los elementos de la obligación tributaria no comprobados o investigados pueden regularizarse en un procedimiento de comprobación o investigación posterior (art. 190.7 RGGIT).

Finalmente, el art. 191 RGGIT señala que la liquidación que se dicte como consecuencia de un procedimiento inspector debe incorporar **los intereses de demora** devengados, en principio, hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación. En particular:

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

4.2. Actas con acuerdo

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

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

La LGT establece, respecto a las actas con acuerdo, que:

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

Artículo 155.1 LGT

Contenido de las actas con acuerdo

Además del contenido esencial de las actas, al que ya hemos hecho referencia (art. 153 LGT), el acta con acuerdo incluirá necesariamente el siguiente contenido³⁸:

- a) El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.
- b) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización.
- c) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el

Lectura recomendada

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

Sobre las actas con acuerdo

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

⁽³⁸⁾ Artículo 155.2 LGT

artículo 188.1 de la LGT (un 50%), así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

d) Manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores.

Para la suscripción del acta con acuerdo, será necesaria la concurrencia de los siguientes **requisitos**³⁹:

(39) Artículo 155.3 LGT

1) Autorización del órgano competente para liquidar, que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo. Es decir, el inspector competente debe dar su autorización para que se firme el acta con acuerdo. Si no lo hace, deberá motivarlo suficientemente. En tal caso, deberán continuar las actuaciones inspectoras hasta la firma de otro tipo de acta, de conformidad o de disconformidad. En este sentido, el artículo 155.7 de la LGT establece que la falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad.

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

Tramitación del acta con acuerdo

El acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos. Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos diez días contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores⁴⁰.

(40) Artículos 155.5 LGT y 186 RG-GIT

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

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

1) En primer lugar, para la imposición de las sanciones que puedan proceder como consecuencia de estas liquidaciones será de aplicación la reducción⁴¹ del 50%. Ahora bien, esta reducción no será aplicable y, por lo tanto, se exigirá por la Administración:

(41) Artículo 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.

Artículo 188.2.a) LGT

2) En segundo lugar, la LGT⁴² señala que el contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria.

(42) Artículo 155.6 LGT

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

Ventajas de las actas con acuerdo

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

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

4.3. Actas de conformidad

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

Lectura recomendada

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

Tramitación de las actas de conformidad

Con carácter previo a la firma del acta de conformidad⁴³, se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho. Cuando el obligado tributario o su representante manifieste su conformidad con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos, se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta.

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

- a) Rectificando errores materiales.
- b) Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.
- c) Confirmando la liquidación propuesta en el acta.
- d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.

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

(43) Artículos 156 LGT y 187 RGGIT

El trámite de audiencia

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

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

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

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

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

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

Por último, en relación con los efectos de la firma del acta de conformidad, la LGT⁴⁴ determina que, para la imposición de las sanciones que puedan proceder como consecuencia de estas liquidaciones, será de aplicación la reducción del 30%.

⁽⁴⁴⁾Artículo 156.4 LGT

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

En el supuesto de que el obligado tributario, tras haber prestado su conformidad a la propuesta de regularización, interponga reclamación o recurso contra la misma, la reducción de la sanción por conformidad inicialmente prevista⁴⁵ quedará sin efecto.

⁽⁴⁵⁾Artículo 188.2.b) LGT

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

4.4. Actas de disconformidad

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

Tramitación de las actas de disconformidad⁴⁶

⁽⁴⁶⁾Artículos 157 LGT y 188 RGGIT

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

En el acta se hará constar el derecho del obligado tributario a presentar alegaciones dentro del plazo de 15 días a partir del día siguiente al de la fecha en que haya tenido lugar la negativa a suscribir, se haya suscrito o, si no se ha comparecido, se haya notificado el acta.

A la vista de las alegaciones efectuadas y del acta, se dictará el acto administrativo que corresponda, que deberá notificarse al obligado tributario. Si el inspector con competencia para liquidar acuerda la rectificación de la propuesta contenida en el acta por error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en un plazo de 15 días, desde el día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe las alegaciones oportunas y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación.

Finalizado dicho plazo, se dicta la liquidación procedente, que será notificada al obligado tributario.

Por otro lado, el órgano con competencia para liquidar puede acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos. Acuerdo que será notificado al obligado tributario. Si, a causa de tales actuaciones complementarias, se considera que es precisa la modificación de la propuesta de liquidación, se deja sin efecto el acta incoada y se formaliza una nueva acta (que sustituye a la anterior) y se tramitará según corresponda. En cambio, si a causa de tales actuaciones complementarias, se mantiene la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, se concede al obligado tributario un plazo de 15 días, a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que formule las alegaciones correspondientes. Tras la recepción de las alegaciones o transcurrido dicho plazo, el órgano competente para la liquidación dicta el acto que corresponda, que será notificado al obligado tributario.

5. Aplicación del método de estimación indirecta

Cuando la colaboración que deben prestar los obligados tributarios a la Hacienda pública no se produce, bien porque no quieren colaborar o por cualquier otra razón, la normativa prevé la posibilidad de aplicar un sistema alternativo a la estimación objetiva y a la directa: el método de **estimación indirecta**⁴⁷, que permite a la Administración fijar por ella misma el importe de la base imponible.

⁽⁴⁷⁾Artículos 53 LGT y 193 RGGIT

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

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

Pues bien, la propia LGT⁴⁸ establece que, cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas, para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios, un **informe** razonado sobre:

⁽⁴⁸⁾Artículos 158.1 LGT y 193 RGGIT

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

Datos y antecedentes utilizados en la estimación indirecta

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

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

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

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

Trámite dentro del procedimiento

El artículo 158.2 de la LGT determina que la aplicación del método de estimación indirecta no requerirá acto administrativo previo que lo declare. Ahora bien, en los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes, podrá plantearse la procedencia de la aplicación de dicho método.

6. Procedimiento para la declaración de fraude de ley

El fraude de ley tributaria ("conflicto en la aplicación de la norma tributaria", según la extraña terminología empleada por el artículo 15 de la LGT) consiste en uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica, amparados en otra norma dictada con distinta finalidad.

Consecuencias de la declaración de fraude de ley

- 1) Aplicación de la norma eludida o que se ha tratado de eludir, de forma que se frustra el trato fiscal más ventajoso: dejar de pagar total o parcialmente el tributo u obtener cualquier beneficio fiscal.
- 2) Recalificación del acto: se prescinde de la calificación conforme a la naturaleza jurídica (que se entiende creada con abuso de las formas jurídicas con la finalidad de elusión) y se le somete a tributación como si encajara en el presupuesto de la norma que se ha tratado de eludir. Ahora bien, esta recalificación es únicamente a efectos fiscales. A efectos civiles o mercantiles, el acto o negocio realizado por las partes es válido y produce efectos.
- 3) Exigencia de intereses de demora. Se devengan desde el día siguiente a la finalización del plazo que hubiera correspondido para ingresar el tributo relativo a la norma defraudada, hasta el momento en que, tras la declaración del fraude, la Administración efectivamente liquida el impuesto correspondiente a la norma defraudada. Se aplican sobre la cantidad que se ha dejado de ingresar.
- 4) Exclusión de las sanciones. En principio, con el fraude de ley se produce una falta de ingreso, lo cual está tipificado, con carácter general, como infracción tributaria. Sin embargo, el legislador excluye las sanciones porque, en estos casos, considera que no existe infracción tributaria, por razones de política fiscal (se considera que es menos grave cometer un fraude a la ley que una infracción).

Tal como establece la LGT⁴⁹, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, deberá emitirse previamente un **informe** favorable de la comisión consultiva.

⁽⁴⁹⁾Artículos 159.1 LGT y 194 RG-GIT

Tramitación del informe de la comisión consultiva

De acuerdo con el artículo 159.2 de la LGT, cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias del fraude de ley, lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.

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

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

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

La comisión consultiva

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

Según dispone la LGT⁵⁰, el informe de la comisión consultiva **vinculará** al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.

⁽⁵⁰⁾Artículo 159.6 LGT

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

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. El inicio de un procedimiento inspector...

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

2. Las actuaciones inspectoras...

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

3. Las actas de inspección...

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

4. Las actuaciones inspectoras...

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

5. Los inspectores tributarios tienen competencia...

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

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

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

Caso práctico

El 15 de julio de 2016, la Inspección de los Tributos se persona, sin previo requerimiento, en el local de negocio dedicado a la venta al por menor de calzado perteneciente al Sr. López, no encontrándose presente tal día en el local el citado empresario. El inspector se dirige a la única dependienta presente en el local de negocio y, tras identificarse, le comunica que se van a iniciar en ese mismo momento las actuaciones de comprobación e investigación por los tributos y periodos que también le detalla. La empleada, temerosa de la reacción que pueda tener su jefe por facilitar la práctica de las actuaciones inspectoras, se niega a colaborar con la Inspección, no aportando los datos que al efecto le son requeridos. El inspector actuante advierte a la dependienta de su deber de colaboración y de las repercusiones de su negativa. Ante la reiteración de dicha negativa, el inspector renuncia a adoptar ninguna medida cautelar, pero entrega a la dependienta un requerimiento de comparecencia a nombre del Sr. López para que se encuentre presente en dicho local el 25 de julio de 2016, a los efectos de la práctica de actuaciones inspectoras. Llegado el día señalado, y personada la Inspección, así como el obligado tributario, acompañado de su asesor fiscal, éste pregunta al inspector en virtud de qué título se inician las actuaciones. El inspector le responde que su actuación se acomoda a lo previsto en el concreto plan de inspección. Las actuaciones prosiguen duran-

te un par de semanas y el inspector, al detectar contradicciones internas en la contabilidad analizada, decide paralizar las actuaciones para obtener información de proveedores del Sr. López, suspendiendo las actuaciones sin más notificación ni constancia de tal hecho. El 20 de marzo de 2017, el Sr. López, sin haber recibido más notificaciones de la Inspección, aconsejado por su asesor, decide presentar varias declaraciones complementarias, regularizando su situación tributaria.

- a) ¿Puede la Inspección de los Tributos, en el caso de las actuaciones en relación con el Sr. López, personarse sin previo requerimiento en su local de negocio?
- b) Ante la ausencia del obligado tributario, ¿pueden realizarse actuaciones inspectoras frente a la empleada de la zapatería? ¿Se precisa algún requisito a tal efecto? ¿Comete ésta alguna infracción tributaria al negarse a colaborar ante la Inspección?
- c) En relación con las actuaciones inspectoras llevadas a cabo contra el Sr. López, ¿cuándo se inician las mismas? ¿Cuáles son los efectos de tal inicio?

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

1. a

2. b

3. c

4. c

5. b

6. c

7. Caso práctico

a) El procedimiento de inspección se inicia de las siguientes formas, recogidas en los arts. 147.1 LGT y 177 RGGIT. En primer lugar, por iniciativa de la propia Inspección. Y en segundo lugar, puede iniciarse a petición del obligado tributario, cuando solicita que una actuación parcial de la Inspección sea general (art. 149 LGT y art. 179 RGGIT). Por lo tanto, no se trata realmente de una forma de iniciación, pues el procedimiento ya se ha iniciado anteriormente.

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

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

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

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

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

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

Por lo que la empleada de la zapatería pudo solicitar dicha autorización escrita, que, de no ser aportada, justificaría la negativa a la colaboración requerida.

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

c) El momento determinante para fijar el inicio de las actuaciones inspectoras es, bien el de la recepción de la comunicación convenientemente notificada o bien el de la personación del inspector, que habrá de dejar constancia de la misma en diligencia (art. 30.2 RGIT).

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

Por consiguiente, a partir del 15 de julio de 2016, se producen los efectos del inicio de las actuaciones inspectoras, establecidos en distintos preceptos de la LGT y el RGGIT. Es decir, en primer lugar, se interrumpe el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias y del derecho para imponer sanciones, según el RGIT. Sin embargo, tras la apro-

bación de la LDGC, como el procedimiento sancionador es de tramitación separada del de comprobación o investigación, con el inicio del procedimiento inspector no se interrumpe el plazo de prescripción para sancionar, interrupción que se producirá cuando se notifique el inicio del correspondiente procedimiento sancionador.

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

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

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