

Procediment d'inspecció tributària

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00189257



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. La inspecció tributària	7
1.1. Concepte i fonts normatives	7
1.2. Òrgans de la inspecció	9
1.3. Funcions i facultats de la inspecció	12
2. Iniciació del procediment d'inspecció	18
2.1. Formes d'iniciació del procediment	18
2.2. Efectes de l'inici del procediment	19
2.3. Abast de les actuacions inspectores	20
2.4. Obligats a suportar les actuacions inspectores	23
3. Desenvolupament del procediment d'inspecció	26
3.1. Lloc i horari de les actuacions inspectores	26
3.2. Compareixença de l'obligat tributari	28
3.3. Durada de les actuacions inspectores	32
3.4. Suspensió i interrupció de les actuacions	36
4. Terminació del procediment d'inspecció	39
4.1. Les actes d'inspecció	39
4.2. Actes amb acord	45
4.3. Actes de conformitat	49
4.4. Actes de disconformitat	51
5. Aplicació del mètode d'estimació indirecta	53
6. Procediment per a la declaració de frau de llei	56
7. Altres disposicions del procediment inspector	59
Activitats	63
Exercicis d'autoavaluació	64
Solucionari	66

Introducció

Atès que en el sistema actual d'aplicació dels tributs la majoria dels deures recauen sobre els obligats tributaris, es fa imprescindible per a l'Administració controlar-ne l'actuació. Per a això és necessari, al seu torn, disposar d'un gran volum d'informació tributària.

Precisament, una de les funcions més importants de la inspecció tributària consisteix a comprovar i investigar la situació tributària dels obligats i, en funció del resultat d'aquesta activitat, fins i tot pot arribar a practicar liquidacions de deutes tributaris. En l'exercici d'aquestes potestats, la inspecció té prerrogatives importants.

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

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

Les actes són els documents emesos per la inspecció que posen fi al procediment i poden tenir un doble contingut: la declaració que la situació tributària comprovada o investigada és correcta o, en cas contrari, la proposta de liquidació. La classificació principal de les actes atén el criteri de la conformitat o no de l'obligat tributari o l'acord al qual s'arribi amb l'Administració, que té efectes en la reducció de l'import de la possible sanció que se li imposi.

Objectius

Els objectius principals que s'han d'assolir mitjançant l'estudi d'aquesta matèria són els següents:

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

1. La inspecció tributària

1.1. Concepte i fonts normatives

El procediment d'inspecció té per objecte comprovar i investigar el compliment adequat de les obligacions tributàries i s'hi ha de regularitzar, si escau, la situació tributària de l'obligat mitjançant la liquidació corresponent¹.

⁽¹⁾ Art. 145.1 LGT

El terme *inspecció* s'utilitza amb un doble sentit, tant en la normativa com per part de la jurisprudència i la doctrina:

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

Evolució de l'activitat inspectora

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

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

Lectura recomanada

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

Es produeixen una sèrie de similituds i de diferències entre els procediments de gestió i inspecció que convé destacar.

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

D'altra banda, es poden esmentar les **diferències** següents entre tots dos procediments:

- El caràcter inquisitiu dels mitjans que s'han d'utilitzar en la comprovació desenvolupada en la inspecció enfront de l'absència d'aquest caràcter en la comprovació formal exercida en la gestió.
- La selecció dels subjectes en l'àmbit inspector enfront del caràcter massiu dels subjectes objecte d'una comprovació en el procediment de gestió.
- Moment en què es desenvolupen: la gestió se sol dur a terme durant un període determinat de temps, coincidint amb el final del període voluntari de pagament de determinats impostos, mentre que en el cas de la inspecció no existeix un període concret. Les actuacions es desenvolupen mentre no prescriu el dret a liquidar.
- L'objecte de les actuacions: en la gestió, es tracta d'una obligació tributària concreta pel període impositiu concret. En la inspecció pot tenir un abast més ampli, si bé aquesta diferència sembla que s'ha desdibuixat després de la definició vigent que l'article 148 LGT fa de l'abast general de les actuacions inspectores.
- Les liquidacions que es dicten després d'un procediment de gestió són provisionals, mentre que les dictades en un procediment inspector solen ser definitives.

Les fonts normatives que regulen la matèria són les següents:

a) En l'àmbit estatal:

- La LGT de 2003 dedica el capítol IV del títol III a les "actuacions i el procediment d'inspecció".
- El desplegament reglamentari d'aquests preceptes el duu a terme el Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desplegament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs, aprovat pel RD 1065/2007, de 27 de juliol.

b) En l'àmbit autonòmic:

- Respecte de l'IP, ISD, ITPAJD, tributs sobre el joc, impost especial sobre determinats mitjans de transport i impost sobre les vendes minoristes de determinats hidrocarburs corresponen a les comunitats autònomes les funcions previstes en l'article 141 LGT, aplicant-hi les normes legals i reglamentàries que regulin les actuacions inspectores de l'Estat en matèria tributària i seguint els plans d'actuació inspectora, que els han d'elaborar conjuntament totes dues administracions. De la seva execució n'han d'informar anualment les comunitats autònomes al Ministeri d'Economia i Hisenda, al Congrés dels Diputats i al Senat (art. 58.1 Llei 22/2009, de 18 de desembre).
- Hi ha disposicions autonòmiques dictades en la matèria, però solen regular aspectes orgànics, és a dir, d'atribució de competències i d'organització dels serveis.

Consideracions sistemàtiques

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

c) En l'àmbit local:

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

1.2. Òrgans de la inspecció

S'entén per òrgans d'inspecció tributària els de caràcter administratiu que exerceixin les funcions que preveu l'article 141 LGT, i aquells altres que tinguin atribuïda aquesta condició en les normes d'organització específica².

⁽²⁾Art. 166.1 RGGIT

Cal distingir els òrgans en matèria d'inspecció següents:

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

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

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

Òrgans d'inspecció en l'àmbit estatal

En l'àmbit de competències de l'Estat segons l'article 166.2 RGGIT, l'exercici de les funcions d'inspecció tributària correspon als òrgans següents:

- Els òrgans amb funcions inspectores de l'AEAT en els termes establerts en la normativa aplicable.
- Els òrgans de la Direcció General del Cadastre que tinguin atribuïda la inspecció cadastral d'acord amb el que disposa el Text refós de la llei del cadastre immobiliari, aprovat pel RD legislatiu 1/2004, de 5 de març, en la forma que es determini mitjançant una ordre del ministre d'Economia i Hisenda, i sense perjudici de les possibles actuacions conjuntes que es puguin fer amb les entitats locals.

Els òrgans amb funcions inspectores de l'AEAT³ han d'exercir les seves funcions respecte dels tributs següents:

⁽³⁾Art. 166.3 RGGIT

- Aquells l'aplicació dels quals correspongui a l'Administració tributària de l'Estat, i sobre els recàrrecs establerts sobre aquests tributs a favor d'altres ens públics.
- Els tributs cedits d'acord amb el que disposa l'article 58.1 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia, i, si escau, amb el que disposen les lleis reguladores del règim de cessió de tributs de l'Estat i de fixació de l'abast i les condicions d'aquesta cessió a cada comunitat autònoma.
- L'impost sobre activitats econòmiques d'acord amb el que disposa la normativa reguladora de les hisendes locals.

Les actuacions inspectores es poden fer mitjançant **col·laboració entre les diferents administracions tributàries**, d'ofici o a sol·licitud de l'altra Administració. Quan els òrgans d'inspecció d'una Administració tributària coneguin fets o circumstàncies amb transcendència tributària per a altres administracions tributàries, els han de posar en coneixement d'aquestes i hi han d'adjuntar els elements probatoris que siguin procedents⁴.

⁽⁴⁾Art. 167 RGGIT

Col·laboració dels òrgans d'inspecció amb altres òrgans i administracions

Les actuacions inspectores que hagi d'efectuar una entitat local fora del seu territori les han de fer els òrgans competents de la seva comunitat autònoma quan s'hagin de realitzar en l'àmbit territorial d'aquesta, i els òrgans de l'Administració tributària de l'Estat o de la comunitat autònoma competent per raó del territori en un altre cas, amb la sol·licitud prèvia del president de la corporació local.

Les actuacions inspectores que hagi d'efectuar una comunitat autònoma fora del seu territori les han de fer, a sol·licitud d'aquesta, els òrgans d'inspecció de l'Administració tributària de l'Estat o de la comunitat autònoma competent per raó de territori, en funció de les competències corresponents.

Els òrgans d'inspecció han de comunicar a altres òrgans de la mateixa Administració tributària totes les dades que coneguin amb transcendència per a l'acompliment adequat de les funcions que tinguin encomanades. A aquests efectes, han de tenir en compte les seves respectives competències funcionals o territorials. Així mateix, els òrgans d'inspecció han de prestar la col·laboració necessària a altres òrgans inspectors de la mateixa Administració tributària.

Les administracions tributàries de l'Estat i de les comunitats autònomes poden fer **actuacions i procediments d'inspecció coordinats**, cadascuna en el seu àmbit de competències i de manera independent, en relació amb els obligats tributaris que presentin un interès comú o complementari per a l'aplicació dels tributs la inspecció dels quals els correspongui⁵.

Els resultats de les actuacions inspectores

S'han de documentar en una diligència, a la qual es pot adjuntar un informe si es considera convenient, que s'ha de remetre a l'òrgan competent de l'Administració pública corresponent.

⁽⁵⁾Art. 168 RGGIT

Inspeccions coordinades amb les comunitats autònomes

Els òrgans de les diferents administracions tributàries que intervinguin en les actuacions i els procediments inspectors coordinats poden dur a terme actuacions concretes de manera simultània. Les administracions tributàries implicades han de tenir accés a tota la informació i tots els elements de prova obtinguts en les diferents actuacions i procediments d'inspecció coordinats quan resultin rellevants per a la resolució del procediment iniciat, per a la seva ampliació o per a l'inici d'altres procediments d'acord amb les seves respectives competències.

L'Administració tributària que es proposi la realització d'aquestes actuacions o procediments ha de dirigir un escrit motivat a l'altra Administració, amb indicació dels obligats tributaris, conceptes i períodes que pretén comprovar, i assenyalar els conceptes i períodes que sol·licita que l'altra Administració comprovi. L'Administració tributària destinatària de la proposta ha de comunicar, en el termini d'un mes des que rebí l'escrit, si accepta o no la proposta.

En la comunicació de l'inici de les actuacions a l'obligat tributari o de l'inici del procediment d'inspecció que es notifiqui en últim lloc, o en totes dues si s'inicien simultàniament, s'ha d'informar l'obligat tributari que es tracta d'actuacions coordinades.

Les actuacions i els procediments inspectors coordinats, els ha de finalitzar de manera independent cada Administració tributària. Les resolucions o, si escau, les liquidacions que es practiquin en cadascun només són susceptibles de recurs de manera independent.

Els drets i prerrogatives dels funcionaris de la inspecció⁶ són els següents:

⁽⁶⁾Art. 142.4 RGGIT

- Són agents de l'autoritat. Tot plegat té rellevància per a determinar la responsabilitat administrativa o penal de qui ofereixi resistència o cometi desacatament en relació amb la seva actuació.
- Han d'anar proveïts d'un carnet o identificació acreditativa. Han d'acreditar la seva condició, si se'ls requereix, fora de les oficines públiques (en connexió amb el mateix dret, de caràcter general, dels obligats tributaris que recull l'article 34.1.f LGT).
- En l'exercici de les seves funcions, poden comptar amb el suport i la protecció per part de les autoritats públiques.
- Els inspectors tenen la funció d'impuls del procediment i tenen la facultat d'efectuar requeriments als subjectes inspeccionats i a tercers als quals se sol·liciti informació de rellevància tributària.

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

- Han de respectar els principis constitucionals que inspiren la funció pública en l'exercici de la seva actuació (principis d'eficàcia, jerarquia, descentralització, desconcentració i coordinació).
- Han de respectar el deure de cortesia en les seves relacions amb els contribuents.
- Els han de tractar amb el respecte i la consideració pertinents⁷.

⁽⁷⁾Art. 34.1. j LGT

- Estan obligats a informar dels seus drets i deures tributaris a qui vagin dirigides les seves actuacions (art. 147.2 LGT, en connexió amb el mateix dret, de caràcter general, que recull l'article 34.1.ñ LGT).
- Deure de sigil i secret respecte dels assumptes que coneguin per raó del seu càrrec.
- Les dades obtingudes en el curs de les actuacions inspectores s'han de remetre a l'autoritat judicial o al Ministeri Fiscal, quan els fets puguin ser constitutius de delictes públics.

En relació amb el **personal inspector**, les actuacions inspectores les han de fer els funcionaris i altre personal al servei de l'Administració tributària que exerceixin els llocs de treball corresponents integrats en els òrgans amb funcions d'inspecció tributària i, si escau, aquells a què es refereix l'article 61.2 RGGIT (personal al servei de l'Administració tributària que exerceixin llocs de treball en òrgans amb funcions diferents⁸).

⁽⁸⁾Art. 169 RGGIT

Personal inspector

Correspon a cada Administració tributària, d'acord amb la normativa que hi sigui aplicable, determinar en els diferents òrgans amb funcions inspectores els llocs de treball que tinguin a càrrec seu l'acompliment d'aquestes funcions i concretar-ne les característiques i atribucions específiques.

Les actuacions preparatòries i les de comprovació o prova de fets o circumstàncies amb transcendència tributària es poden encomanar al personal al servei de l'Administració tributària que no tingui la condició de funcionari.

1.3. Funcions i facultats de la inspecció

En l'actualitat, les funcions de la inspecció⁹ principals són les següents:

⁽⁹⁾Art. 141 LGT

a) Activitats de **comprovació i investigació**. Són les funcions típiques i fonamentals de la inspecció, de control de la veracitat i exactitud de les dades amb transcendència tributària. La comprovació té per objecte la verificació dels fets imposables i les seves circumstàncies declarades per l'obligat tributari. La investigació té per objecte descobrir fets imposables i les seves circumstàncies no declarades per l'obligat tributari o declarades incorrectament¹⁰.

⁽¹⁰⁾Art. 145.2 i 3 LGT

La comprovació i investigació dutes a terme per la inspecció

Totes dues tenen en comú que utilitzen mitjans inquisitius, és a dir, poden acudir a mitjans externs, a diferència de la comprovació formal dels òrgans de gestió (que es limita a la comprovació dels documents aportats). La competència és exclusiva de la inspecció.

La distinció entre comprovació i investigació a efectes pràctics no és rellevant, atès que en totes dues actuacions s'utilitzen els mateixos mitjans i el procediment és comú. A més, es confonen o se superposen, ja que en comprovar el que s'ha declarat, s'investiga el que no s'ha declarat. Per tant, la diferència entre la comprovació i la investigació és simplement conceptual.

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

La comprovació formal duta a terme per la inspecció

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

Així mateix, també poden dur a terme actuacions de comprovació limitada¹¹, que està atribuïda també als òrgans de gestió.

Igualment, els correspon dur a terme actuacions de comprovació del compliment dels requisits exigits per a l'obtenció de beneficis o incentius fiscals, i devolucions tributàries, així com per a l'aplicació de règims tributaris especials¹².

⁽¹¹⁾Art. 141.h LGT

⁽¹²⁾Art. 141.e LGT

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

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

d) Activitats de valoració. Tenen per objecte la taxació o comprovació del valor declarat de béns, rendes, productes, drets i patrimonis en general, d'acord amb els mitjans de valoració admesos per l'ordenament i especialment els de l'article 57 LGT (comprovació de valors). Aquestes actuacions es poden dur a terme en el si d'una actuació de comprovació i investigació o al marge d'aquestes.

e) Imposició de sancions. Aquesta activitat té lloc quan, com a conseqüència de la comprovació o investigació, es descobreix l'existència d'una infracció tributària. S'ha de dur a terme en un expedient independent de les activitats comprovadores o investigadores. Es pot englobar aquesta funció en la lletra k de l'article 141 LGT que es refereix a "les altres que s'estableixin".

f) **Altres activitats accessòries.** Es poden esmentar, d'una banda, l'assessorament i informe als òrgans de la Hisenda pública. D'altra banda, la informació als mateixos obligats tributaris sobre els seus drets i les seves obligacions a l'inici de les actuacions inspectores. I, finalment, la realització d'intervencions tributàries permanents o no, com passa amb els impostos especials de fabricació en què, per a assegurar el control, s'estableix un règim d'intervenció a la mateixa fàbrica.

En relació amb aquestes qüestions, és important fer un comentari sobre els **plans d'inspecció**. La planificació ha de comprendre les estratègies i els objectius generals de les actuacions inspectores i es concreta en el conjunt de plans i programes definits sobre sectors econòmics, àrees d'activitat, operacions i supòsits de fet, relacions juridicotributàries o altres, d'acord amb els quals els òrgans d'inspecció han de dur a terme la seva activitat¹³.

⁽¹³⁾Art. 170 RGGIT

Cada Administració tributària ha d'integrar en el **pla de control tributari** a què es refereix l'article 116 LGT, el pla o els plans parcials d'inspecció, que s'han de basar en els criteris de risc fiscal, oportunitat, aleatorietat o altres que es considerin pertinents.

Els plans d'inspecció

En l'àmbit de la inspecció cadastral, correspon a la Direcció General del Cadastre l'aprovació dels plans d'inspecció, d'acord amb el que estableix el Text refós de la llei del cadastre immobiliari, aprovat pel RD legislatiu 1/2004, de 5 de març, en les disposicions dictades en el seu desplegament i en el RGGIT.

En l'àmbit de les competències de l'AEAT, el pla o els plans parcials d'inspecció s'han d'elaborar anualment basant-se en les directrius del pla de control tributari, en què s'han de tenir en compte les propostes dels òrgans inspectors territorials, i s'ha d'utilitzar el suport informàtic oportú.

El pla o els plans parcials d'inspecció han de recollir els programes d'actuació, àmbits prioritaris i directrius que serveixin per a seleccionar els obligats tributaris sobre els quals s'hagin d'iniciar actuacions inspectores l'any de què es tracti.

Els plans d'inspecció, els mitjans informàtics de tractament d'informació i els altres sistemes de selecció dels obligats tributaris que hagin de ser objecte d'actuacions inspectores tenen caràcter reservat, no han de ser objecte de publicitat o de comunicació ni s'han de posar de manifest als obligats tributaris ni a òrgans aliens a l'aplicació dels tributs.

La determinació per part de l'òrgan competent per a liquidar dels obligats tributaris que hagin de ser objecte de comprovació en execució del pla d'inspecció corresponent té el caràcter d'acte de mer tràmit i no és susceptible de recurs o de reclamació econòmicoadministrativa. Per a la determinació dels obligats tributaris que hagin de ser objecte de comprovació es poden tenir en compte les propostes formulades pels òrgans amb funcions en l'aplicació dels tributs.

Respecte dels tributs cedits per l'Estat a les comunitats autònomes, aquestes han de disposar de plena autonomia per a elaborar els seus propis plans d'inspecció amb adequació a la seva estructura orgànica respectiva. No obstant això, en cas que s'hagin aprovat plans conjunts d'actuacions inspectores d'acord amb el que preveu l'article 58.1 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia, les administracions tributàries corresponents han d'adequar els seus plans d'inspecció respectius als

Plans en curs d'execució

El pla o els plans parcials d'inspecció en curs d'execució poden ser objecte de revisió, d'ofici o a proposta dels òrgans territorials.

criteris generals establerts en els plans conjunts aprovats per aquestes, en relació amb les qüestions o els aspectes que s'hi preveuen.

En relació amb **les facultats de la inspecció dels tributs**, el RGGIT hi dedica la secció III del capítol I del títol V, compost per tres preceptes (art. 171 a 173 RGGIT) relatius a l'examen de la documentació dels obligats tributaris, l'entrada i el reconeixement de finques i l'obligació d'atendre els òrgans d'inspecció.

Per a fer les actuacions inspectores, **es poden examinar, entre altres**, els següents documents dels obligats tributaris¹⁴:

⁽¹⁴⁾Art. 171 RGGIT

- Declaracions, autoliquidacions, comunicacions de dades o sol·licituds presentades pels obligats tributaris relatives a qualsevol tribut.
- Comptabilitat dels obligats tributaris, que ha de comprendre tant els registres i suports comptables com els fulls previs o accessoris que emparin o justifiquin les anotacions comptables.
- Llibres registres establerts per les normes tributàries.
- Factures, justificants i documents substitutius que hagin d'emetre o conservar els obligats tributaris.
- Documents, dades, informes, antecedents i qualsevol altre document amb transcendència tributària.

Examen de la documentació dels obligats tributaris

La documentació es pot analitzar directament. Si escau, s'exigeix la visualització en pantalla o la impressió en les llistes de dades corresponents arxivades en suports informàtics o de qualsevol altra naturalesa. Així mateix, es pot obtenir una còpia en qualsevol suport de les dades, els llibres o els documents, sense perjudici del que disposa l'article 34.1.h LGT (dret a no aportar els documents ja presentats pels obligats tributaris i que estiguin en poder de l'Administració).

Quan el personal inspector requereixi l'obligat tributari perquè aporti dades, informes o antecedents que no s'hagin de trobar a disposició d'aquest personal, s'ha de concedir un termini no inferior a deu dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació del requeriment, per a complir aquest deure col·laboració.

Obligació de facilitar la documentació

Els obligats tributaris han de posar a disposició del personal inspector la documentació.

D'altra banda, els funcionaris i la resta de personal al servei de l'Administració tributària que duguin a terme actuacions inspectores tenen la **facultat d'entrada i reconeixement** dels llocs a què es refereix l'article 142.2 LGT, quan aquelles així ho requereixin¹⁵.

⁽¹⁵⁾Art. 172 RGGIT

Entrada i reconeixement de finques

En l'àmbit de l'AEAT, quan l'obligat tributari o la persona sota la custòdia de la qual es trobin els llocs esmentats s'oposi a l'entrada dels funcionaris d'inspecció, es necessita autorització escrita del delegat o del director de departament de què depengui l'òrgan actuant, sense perjudici de l'adopció de les mesures cautelars que siguin procedents. En l'àmbit de la Direcció General del Cadastre l'autorització correspon al director general.

En l'entrada i el reconeixement judicialment autoritzats, els funcionaris d'inspecció poden adoptar les mesures cautelars que considerin necessàries. Una vegada finalitzada l'entrada i el reconeixement, s'ha de comunicar a l'òrgan jurisdiccional que els van autoritzar les circumstàncies, les incidències i els resultats.

Es considera que l'obligat tributari o la persona sota la custòdia de la qual es trobin els llocs a què es refereix l'article 142.2 LGT presten la seva conformitat a l'entrada i el reconeixement quan executin els actes normalment necessaris que depenguin d'ells perquè les actuacions es puguin dur a terme.

Si es produeix la revocació del consentiment de l'obligat tributari per a la permanència en els llocs en què s'estiguin desenvolupant les actuacions, els funcionaris d'inspecció, abans de la finalització d'aquestes, poden adoptar les mesures cautelars que regula l'article 146 LGT.

També és important tenir en compte que els **obligats tributaris han d'atendre els òrgans d'inspecció** i els han de prestar la col·laboració adequada en l'exercici de les seves funcions¹⁶.

Obligació d'atendre els òrgans d'inspecció

Si es tracta d'un grup que tributa en règim de consolidació fiscal, en relació amb l'IS, han d'atendre els òrgans d'inspecció tant la societat dominant del grup com les entitats dependents.

Quan el personal inspector es personi sense comunicació prèvia en el lloc on s'han de practicar les actuacions, l'obligat tributari o el seu representant els han d'atendre si hi són presents. Si no, ha de col·laborar en les actuacions qualsevol de les persones encarregades o responsables d'aquests llocs, sense perjudici que en el mateix moment i lloc es pugui requerir la continuació de les actuacions en el termini que s'assenyali i adoptar les mesures cautelars que siguin procedents.

En els ports, les estacions de ferrocarril i dels altres transports terrestres, en els aeroports o els mercats centrals, escorxadors, llotges i llocs de naturalesa anàloga, es permet lliurement l'entrada del personal inspector a les seves estacions, molls, oficines i altres instal·lacions per a la presa de dades de facturacions, entrades i sortides o altres de similars, i es pot requerir els empleats perquè ratifiquin les dades i els antecedents presos.

Així mateix, el personal inspector està facultat per al següent:

- Recaptar informació dels treballadors o empleats sobre qüestions relatives a les activitats en què participin.
- Fer mesuraments o prendre mostres, i obtenir fotografies, croquis o plànols. Aquestes operacions, les pot fer el personal inspector en els termes de l'article 169 RGGIT.
- Recaptar el dictamen de perits. A aquest efecte, en els òrgans amb funcions d'inspecció pot prestar els seus serveis el personal facultatiu.
- Exigir l'exhibició d'objectes determinants de l'exacció d'un tribut.
- Verificar els sistemes de control intern de l'empresa, quan pugui facilitar la comprovació de la situació tributària de l'obligat.
- Verificar i analitzar els sistemes i els equips informàtics mitjançant els quals es dugui a terme, totalment o parcialment, la gestió de l'activitat econòmica.

L'entrada al domicili de l'obligat tributari

Quan l'entrada o el reconeixement afecti el domicili constitucionalment protegit d'un obligat tributari, es necessita el consentiment de l'interessat o autorització judicial.

⁽¹⁶⁾Art. 173 RGGIT

La presència de l'obligat tributari

L'obligat tributari o el seu representant s'han de trobar presents en les actuacions inspeccionadores quan, segons el parer de l'òrgan d'inspecció, calgui per a la pràctica adequada d'aquelles.

Finalment, el capítol III del títol V es dedica a altres actuacions inspectores, compost per un únic precepte¹⁷.

(17) Art. 197 RGGIT

Altres actuacions inspectores

Les actuacions de valoració, les poden dur a terme els òrgans d'inspecció a iniciativa pròpia o a petició d'altres òrgans d'aquesta o una altra Administració tributària. En particular, els òrgans d'inspecció poden practicar aquestes actuacions a petició de les comunitats autònomes respecte dels tributs cedits a aquestes.

Quan així els sigui sol·licitat i sense perjudici de les competències pròpies d'altres òrgans de l'Administració, els òrgans d'inspecció han d'informar i assessorar, en matèries de caràcter econòmic, financer, jurídic o tècnic relacionades amb l'exercici de les seves funcions, els altres òrgans de les administracions tributàries, els òrgans dependents del Ministeri d'Economia i Hisenda, i qualsevol organisme que ho sol·liciti.

Els òrgans d'inspecció poden fer els estudis individuals, sectorials o territorials de caràcter econòmic o financer que puguin ser d'interès per a l'aplicació dels tributs, i les anàlisis tècniques, químiques, informàtiques o de qualsevol altra naturalesa que es considerin necessàries.

Les actuacions d'intervenció en matèria dels impostos especials de fabricació es regeixen pel que disposa la seva normativa específica i, en el que aquesta no prevegi, per les normes del títol V del RGGIT, a exclusió de l'article 179 (sol·licitud de l'obligat tributari d'una inspecció d'abast general).

Quan, com a conseqüència de les actuacions de comprovació o investigació que són pròpies als serveis d'intervenció, es posin de manifest fets que comportin l'incompliment de les obligacions establertes en la normativa dels impostos especials, les actuacions d'intervenció continuaran mitjançant la notificació a l'obligat tributari de l'inici d'actuacions destinades a la regularització tributària, que han de concloure en el termini que preveu l'article 150 LGT (dotze mesos, amb caràcter general) o, si escau, mitjançant la iniciació del procediment sancionador.

Els òrgans d'inspecció poden fer actuacions dirigides a l'aprovació de propostes de valoració prèvia d'operacions, despeses, retribucions, i criteris d'imputació temporal, d'acord amb la normativa específica que hi sigui aplicable.

En els supòsits en què les actuacions de control censal les duguin a terme els òrgans d'inspecció, aquests poden proposar, si escau, als òrgans competents, l'acord de baixa cautelar, l'inici del procediment de rectificació censal, la rectificació d'ofici de la situació censal o la revocació del número d'identificació fiscal, regulats en els articles 144 a 147 RGGIT.

Per a l'execució de les resolucions administratives i judicials, els òrgans d'inspecció poden desenvolupar les actuacions que siguin necessàries i, si escau, poden exercir les facultats que preveu l'article 142 LGT i fer les actuacions d'obtenció d'informació pertinents. No obstant això, quan d'acord amb el que disposa l'article 66.4 RGRVA, aquestes resolucions hagin ordenat la retroacció d'actuacions, aquestes s'han de dur a terme d'acord amb el que disposa l'article 150.5 LGT.

Actuacions de comprovació limitada

Els òrgans d'inspecció poden dur a terme actuacions de comprovació limitada, i per tant s'han d'ajustar al que disposen els articles 136 a 140 LGT i els articles 163 a 165 RGGIT.

2. Iniciació del procediment d'inspecció

2.1. Formes d'iniciació del procediment

El procediment d'inspecció s'inicia d'ofici, o bé a petició de l'obligat tributari, en els termes que estableix l'article 149 LGT¹⁸.

⁽¹⁸⁾Art. 147.1 LGT

Per tant, les formes d'iniciació¹⁹ del procediment d'inspecció són les següents:

⁽¹⁹⁾Art. 177 RGGIT

1) **D'ofici**, per part dels mateixos òrgans de la inspecció.

La iniciativa dels òrgans d'inspecció

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

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

2) **A petició de l'obligat tributari**, quan sol·licita que una actuació parcial de la inspecció sigui general²⁰. Per tant, no es tracta realment d'una forma d'iniciació, ja que el procediment ja s'ha iniciat anteriorment.

⁽²⁰⁾Art. 149 LGT i 179 RGGIT

La denúncia pública no constitueix una forma d'inici del procediment

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

Per tant, generalment és la inspecció la que doni curs a la denúncia. Per això, segons Pérez Royo, la denúncia pública s'hauria d'incloure en l'inici per iniciativa de la inspecció sense subjecció a cap pla.

Al seu torn, dues són les **formes de materialització de l'inici** del procediment d'inspecció:

a) **Comunicació d'inici a l'obligat tributari**. Com a regla general, quan s'inicien les actuacions inspectores, s'ha de comunicar a l'obligat tributari aquesta circumstància mitjançant la notificació oportuna; s'hi ha d'assenyalar dia i hora perquè s'hi personi, i, si escau, s'ha d'indicar l'abast de les actuaci-

⁽²¹⁾Art. 177.1 i 178.4 RGGIT

ons que es practicaran i se li ha de comunicar que tingui a disposició de la inspecció o bé que hi aportï la documentació i altres elements que es considerin necessaris²¹.

La comunicació d'inici de les actuacions inspectores

El RGGIT disposa que el procediment d'inspecció es pot iniciar mitjançant una comunicació notificada a l'obligat tributari perquè es personi en el lloc, dia i hora que s'hi assenyali i tingui a la disposició dels òrgans d'inspecció o bé que hi aportï la documentació i altres elements que es considerin necessaris, en els termes de l'article 87 RGGIT, que és el precepte dedicat a la iniciació d'ofici de les actuacions i els procediments tributaris.

Per la seva banda, l'article 178.4 RGGIT estableix que l'extensió i l'abast general o parcial de les actuacions s'han de fer constar a l'inici d'aquestes mitjançant la comunicació corresponent. Quan el procediment d'inspecció s'estengui a diferents obligacions tributàries o períodes, s'ha de determinar l'abast general o parcial de les actuacions en relació amb cada obligació i període comprovat. En cas d'actuacions d'abast parcial s'han de comunicar els elements que hagin de ser comprovats o els que n'estiguin exclosos.

b) Personació de la inspecció sense comunicació prèvia quan es consideri convenient per a la pràctica adequada de les actuacions. La inspecció es pot personar directament sense requeriment previ en els locals de l'obligat tributari (empreses, oficines, dependències, instal·lacions, magatzems o on hi hagi alguna prova de l'obligació tributària), si ho considera procedent. En aquest cas, les actuacions s'entenen amb l'obligat tributari si hi és present i, si no hi és, amb els encarregats o responsables d'aquests llocs²².

⁽²²⁾Art. 151.2 LGT i 177.2 RGGIT

En tot cas, a l'inici de les actuacions inspectores, l'obligat tributari té **dret que l'inspector l'informi** dels seus drets i obligacions²³.

⁽²³⁾Art. 147.2 LGT

2.2. Efectes de l'inici del procediment

D'acord amb la normativa vigent, cal distingir els efectes següents de l'inici de les actuacions inspectores:

1) Si interromp el termini de prescripció del dret per a determinar els deutes tributaris i del dret per a imposar sancions (art. 68.1.a i 189.3.a LGT i 87.3.d RGGIT).

Prescripció i actuacions inspectores

La Sentència de l'AN de 29 de març de 2004 assenyala que les diligències de la inspecció no interrompen la prescripció, ja que no estaven encaminades a esbrinar l'existència d'elements tributaris, és a dir, no reflectien un veritable propòsit de comprovació per part de la inspecció, sinó que van ser dictades merament amb la intenció d'interrompre la prescripció. En el mateix sentit, es pronuncien, entre altres, les sentències del TS de 25 de juny de 1987, de 6 de novembre de 1993, d'11 d'octubre de 1996 i la resolució del TEAC d'11 de febrer de 2004.

2) El pagament que es faci després de l'inici de les actuacions inspectores no es considerarà espontani. S'hi han d'aplicar sancions i interessos de demora fins al dia anterior a l'ingrés (art. 27.1 LGT i 87.5 RGGIT).

3) Les declaracions presentades, en un procediment diferent del d'autoliquidació o sense donar lloc a ingrés, no són espontànies ni serveixen com a manera d'iniciar el procediment, ja obert a conseqüència de les actuacions investigadores de l'Administració; per tant, s'han d'imposar les sancions corresponents (art. 27.1 LGT i 87.5 RGGIT).

Altres efectes més en el Reglament de 1986

El Reglament general d'inspecció de 1986 anterior preveia, a més, en l'article 30.3, l'efecte següent: la declaració per la qual es compleix el deure de col·laboració exigida, amb caràcter general, sense requeriment previ, que es presentava fora de termini no es considerava espontània, i s'imposaven sancions per l'incompliment. A més, es consideraven no presentades les consultes plantejades sobre el mateix tema que investigava la inspecció.

2.3. Abast de les actuacions inspectores

No és el mateix l'extensió que l'abast de les actuacions inspectores. L'**extensió de les actuacions** es refereix a les obligacions tributàries i períodes impositius o de liquidació que s'han de comprovar, mentre que l'**abast de les actuacions** fa referència, dins els diferents conceptes i períodes objecte de comprovació que configuren l'extensió de la comprovació, a l'amplitud o profunditat amb què s'han de verificar aquestes obligacions tributàries. És a dir, si afectaran tots o només algun o alguns dels elements de l'obligació tributària.

Per tant, les actuacions de la inspecció s'estenen a una o diverses obligacions i períodes impositius o de liquidació i poden tenir un **abast** diferent²⁴:

⁽²⁴⁾Art. 148 LGT i 178 RGGIT

a) General. Es refereix, tal com disposa l'article 148.2 LGT, a la totalitat dels elements de l'obligació tributària en el període objecte de la comprovació (un període determinat, encara que no s'estengui a altres elements de la situació tributària com altres períodes o altres obligacions). Com a regla general, s'hi aplica aquest tipus de comprovació. En efecte, segons el que precisa l'article 178.2 RGGIT, les actuacions tenen caràcter general, tret que s'indiqui una altra cosa en la comunicació d'inici del procediment inspector.

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

Lectura recomanada

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

Supòsits d'actuacions de caràcter parcial

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

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

D'altra banda, el RGGIT disposa que, quan el procediment s'estengui a diferents obligacions tributàries o períodes, s'ha de determinar l'abast general o bé parcial de les actuacions respecte de cada obligació i període comprovat. I si es tracta d'actuacions de caràcter parcial, s'han de comunicar els elements que han de ser objecte de comprovació o els que n'estiguin exclosos²⁵.

⁽²⁵⁾Art. 178.4 RGGIT

L'alteració de l'abast de les actuacions per part dels òrgans de la inspecció

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

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

El Reglament general d'inspecció de 1986 anterior, en l'article 11.5, assenyalava que l'alteració de l'abast de les actuacions succeïa "segons el parer dels actuaris", la qual cosa semblava menyscar les garanties dels obligats tributaris. Era convenient que fos l'inspector en cap, almenys, qui acordés l'alteració del caràcter de les actuacions, ja que era a aquest òrgan a qui competia l'ordenació de les actuacions de comprovació i investigació, i del seu abast inicial.

D'altra banda, la LGT legitima el subjecte que està essent inspeccionat a **sol·licitar que l'actuació parcial es converteixi en general**, respecte al tribut i, si escau, períodes afectats²⁶

⁽²⁶⁾Art. 149.1 LGT

La sol·licitud s'ha de produir en el termini de quinze dies des que se li notifica l'inici de les actuacions, sense que aquesta interrompi les actuacions en curs.* L'Administració ha d'iniciar la comprovació de caràcter general en el termini de sis mesos des de la sol·licitud.

Exemple

El senyor Martínez és un contribuïent al qual s'inspeccionen els rendiments del treball de l'exercici anterior, en què no havia declarat el que havia percebut per una conferència com a tal rendiment del treball, sinó com a rendiment d'activitats econòmiques.

El senyor Martínez pot sol·licitar que se li investigui tot l'IRPF del mateix exercici, com una actuació general. D'aquesta manera, evitarà que s'aixequi una acta d'inspecció per haver omès l'ingrés dels rendiments del treball.

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

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

Sol·licitud de l'obligat tributari d'una inspecció d'abast general

La sol·licitud de l'obligat tributari d'una inspecció d'abast general²⁷ s'ha de formular mitjançant un escrit adreçat a l'òrgan competent per a liquidar o s'ha de comunicar expressament a l'actuari, que ha de recollir aquesta manifestació en diligència i traslladar la sol·licitud a l'òrgan competent per a liquidar. Aquesta sol·licitud ha d'incloure el contingut que preveu l'article 88.2 RGGIT (és a dir, nom i cognoms o raó social o denominació completa, número d'identificació fiscal de l'obligat tributari i, si escau, del representant; fets, raons i petició en què es concreti la sol·licitud; lloc, data i signatura del sol·licitant o acreditació de l'autenticitat de la seva voluntat expressada per qualsevol mitjà vàlid en dret, i òrgan al qual s'adreça).

Un cop rebuda la sol·licitud, l'òrgan competent per a liquidar ha d'acordar si la inspecció de caràcter general es va fer com a ampliació de l'abast del procediment ja iniciat o mitjançant l'inici d'un altre procediment.

Contra l'acord d'inadmissió no es pot interposar cap recurs de reposició ni una reclamació economicoadministrativa, sense perjudici que es pugui reclamar contra l'acte o els actes administratius que posin fi al procediment d'inspecció.

Exemple

La Sra. García ha rebut una notificació d'inici d'actuacions inspectores parcials el 15 d'abril de 2011, per tal de comprovar els rendiments nets declarats en l'IRPF de l'exercici de 2006 per la seva activitat professional de dissenyadora gràfica. El 30 d'abril de 2011, sol·licita que l'actuació tingui caràcter general per l'IRPF de tots els exercicis no prescrits, és a dir, 2006, 2007, 2008 i 2009.

Com a conseqüència d'alguns errors imputables a l'Administració, l'inspector en cap no acorda res en relació amb la sol·licitud anterior. La comprovació parcial per l'IRPF finalitza, una vegada tramitat tot el procediment, amb la notificació de la liquidació resultant per un import de 10.000 euros més els corresponents interessos de demora, el 15 d'octubre de 2011.

El 5 de febrer de 2012, la Sra. García rep una nova notificació d'inici d'actuacions inspectores per a comprovar la resta dels components no comprovats per l'IRPF 2006 i per tots els períodes restants: 2007, 2008, 2009 i 2010.

Segons l'article 149 LGT, es pot sol·licitar que les actuacions tinguin caràcter general respecte al tribut i els períodes afectats, sense que aquesta sol·licitud interrompi les actuacions en curs.

(27) Art. 179 RGGIT

La inadmissió de la sol·licitud

La inadmissió de la sol·licitud perquè no es compleixen els requisits que estableix l'article 149 LGT ha d'estar motivada i s'ha de notificar a l'obligat tributari.

Per tant, en aquest cas, la Sra. García pot sol·licitar que les actuacions tinguin caràcter general respecte a l'IRPF de 2006, però no respecte dels exercicis 2007, 2008 i 2009, ja que no estan sent objecte de comprovació.

La Sra. García ha de formular la sol·licitud en el termini de 15 dies hàbils des de la notificació d'inici de les actuacions inspectores de caràcter parcial. En el supòsit plantejat, la sol·licitud formulada el 30 d'abril estaria dins del termini.

En relació amb els efectes que es deriven de la no-iniciació de l'actuació de caràcter general en el termini establert en l'article 149 LGT, cal assenyalar, en primer lloc, que l'Administració tributària ha d'ampliar l'abast de les actuacions en el termini de 6 mesos des de la sol·licitud (art. 149.3 LGT). Així, en el cas analitzat, es va haver d'iniciar l'actuació general per l'IRPF de 2006 com a màxim el 30 d'octubre de 2011, però no es va fer fins al 5 de febrer de 2012.

La conseqüència d'això és que les actuacions inspectores de caràcter parcial no van interrompre el termini de prescripció per a comprovar i investigar l'IRPF de 2006 amb caràcter general, per la qual cosa el 5 de febrer de 2012 la possibilitat d'inspeccionar l'IRPF de 2006 està prescrita (va prescriure el 30 de juny de 2011). Així doncs, tenint en compte que l'actuació parcial no interromp la prescripció, ja no es podria comprovar l'IRPF de 2006 amb caràcter general, encara que això no impedeix que la liquidació derivada de l'actuació inspectora parcial per l'IRPF de 2006 sigui vàlida.

2.4. Obligats a suportar les actuacions inspectores

Les persones obligades a suportar les actuacions inspectores són els **obligats tributaris**.

Quant a això, s'ha de tenir en compte la regulació que efectua el RGGIT, en els articles 105 a 112, de les persones amb les quals s'han d'entendre les actuacions administratives i els seus representants i la seva intervenció en les actuacions i els procediments tributaris.

L'enumeració de subjectes del Reglament de la inspecció de 1986 anterior

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

S'excloïen de l'enumeració anterior els responsables subsidiaris, ja que només després de la declaració d'insolvència del subjecte passiu i, si escau, responsables solidaris, assumeixen la seva posició d'obligats al pagament del tribut, i aquest aleshores ja està quantificat, i fins i tot pot estar comprovat i investigat.

Quant als **deures** dels subjectes inspeccionats, l'article 173 RGGIT els obliga a prestar la màxima col·laboració amb la inspecció.

Respecte als **drets**, els reconeix el dret a ser informats de l'abast de l'actuació que dugui a terme la inspecció en cada cas, general o parcial (art. 178.4 RGGIT). A més, la LGT reconeix el dret de l'obligat tributari a ser informat, a l'inici de les actuacions de comprovació i investigació, sobre la seva naturalesa i el seu abast, i sobre els seus drets i les seves obligacions en el curs de les actuacions inspectores (art. 147.2 LGT). Així mateix, la LGT regula la publicitat dels criteris generals que informen dels plans de control tributari (art. 116 LGT), i el

dret a sol·licitar que les actuacions de comprovació i investigació de caràcter parcial tinguin caràcter general (art. 149 LGT), fixant terminis màxims per a la conclusió d'actuacions (art. 150 LGT).

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

La selecció dels subjectes inspeccionats

Atesa la transcendència d'aquesta activitat, segons Pérez Royo, “una de les garanties fonamentals que s'haurien de considerar incloses en l'Estatut del contribuent és la de la protecció contra l'arbitrarietat en l'ús de facultats discrecionals com aquesta. Això comporta no solament que l'exercici d'aquesta facultat sigui reservat a òrgans d'un cert nivell, per sobre dels que exerceixen materialment la inspecció, sinó també que els criteris amb els quals es confecciona la “mostra”, dins l'“univers” de subjectes susceptibles d'inspecció, siguin criteris objectius i amb possibilitat de ser coneguts pels mateixos subjectes, a fi de garantir el control de les eventuais desviacions”.

Quant a la selecció dels obligats tributaris, el RGGIT disposa el següent:

“la determinació per part de l'òrgan competent per a liquidar dels obligats tributaris que hagin de ser objecte de comprovació en execució del pla d'inspecció corresponent té el caràcter d'acte de mer tràmit i no és susceptible de recurs o reclamació economicoadministrativa²⁸.”

⁽²⁸⁾Art. 170.8 RGGIT

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

Quant a això, la LGT estableix que l'Administració tributària ha d'elaborar anualment un **pla de control tributari** de caràcter reservat, si bé això no impedeix que es facin públics els criteris generals que l'informin²⁹. D'aquesta manera, es consagra la pràctica de l'AEAT des de l'any 2000 d'aprovar plans d'aquest tipus.

⁽²⁹⁾Art. 116 LGT

En els plans de control tributari aprovats fins ara s'inclou el pla d'inspecció (dividit en el pla parcial de control d'inspecció financera i tributària i el pla parcial de duanes i impostos especials).

Contingut dels plans

En aquests plans s'indiquen les línies prioritàries d'actuació i, especialment, els àmbits de risc fiscal.

Finalment, en virtut del que estableix l'article 170.7 RGGIT, tant els plans d'inspecció com els mitjans informàtics de tractament d'informació i la resta de sistemes de selecció dels obligats tributaris respecte dels quals s'hagi de se-

guir una actuació inspectora, **tenen caràcter reservat**. A més, no són objecte de publicitat o de comunicació ni es posen de manifest als mateixos obligats tributaris ni als òrgans aliens a l'aplicació dels tributs.

3. Desenvolupament del procediment d'inspecció

En el curs del procediment d'inspecció s'han de fer les actuacions necessàries per a l'obtenció de les dades i proves que serveixin per a fonamentar la regularització de la situació tributària de l'obligat tributari o per a declarar-la correcta. Com recorda el RGGIT, la direcció de les actuacions inspectores correspon als òrgans d'inspecció. Els funcionaris que tramitin el procediment han de decidir el lloc, dia i hora en què s'han de fer aquestes actuacions³⁰.

⁽³⁰⁾Art. 180 RGGIT

En tot cas, sense perjudici de l'exercici de les facultats i funcions inspectores, les actuacions del procediment **s'han de practicar de manera que es pertorbi el menys possible** l'exercici normal de les activitats laborals o econòmiques de l'obligat tributari.

3.1. Lloc i horari de les actuacions inspectores

La LGT preveu que les actuacions inspectores es poden dur a terme indistintament en una sèrie de **llocs**, segons el que determini la inspecció³¹.

⁽³¹⁾Art. 151.1 LGT

Els **llocs** als quals es refereix la LGT són els següents:

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

Lectura recomanada

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

Els mandats de la LGT han de ser completats per l'article 174 RGGIT. S'assenyala en aquesta norma que és la inspecció qui ha d'escollir el lloc concret on actuarà.

No obstant això, en determinats supòsits, hi ha algunes **limitacions** en l'elecció del lloc del desenvolupament de les actuacions inspectores:

- Quan es tracta d'actuacions de comprovació respecte de professionals o empresaris, obligats a portar la comptabilitat³², l'examen dels llibres i de la

⁽³²⁾Art. 151.2 i 3 LGT i 171 RGGIT

documentació s'ha de fer en els locals on aquests es trobin. Si l'interessat accepta, l'examen de part o la totalitat de la documentació es pot efectuar a les oficines de la inspecció. Les còpies d'aquests documents o arxius facilitades pel contribuent poden ser examinades en els locals de la inspecció. Els òrgans inspectors poden requerir la presentació a les seves oficines dels registres i documents establerts específicament per normes de caràcter tributari, a què es refereix l'article 136.2.c LGT en regular els mitjans de la comprovació limitada (registres i altres documents exigits per la normativa tributària i de qualsevol altre llibre, registre o document de caràcter oficial, a excepció de la comptabilitat mercantil, i l'examen de les factures o els documents que serveixin de justificant de les operacions incloses en aquests llibres, registres o documents).

- Quan es tracta d'actuacions d'obtenció d'informació respecte de tercers, en què sigui necessari examinar documents relatius a l'activitat pública o privada del tercer, s'han de fer en els seus locals. Si l'interessat accepta, es poden practicar a les oficines de la inspecció.
- En els supòsits d'actuacions respecte de subjectes que no tinguin la condició d'empresaris o professionals, els documents que hagin d'aportar, els han d'examinar els inspectors a les oficines de la inspecció.
- D'altra banda, les actuacions de valoració s'han de dur a terme en el lloc més adequat segons la seva naturalesa.
- Finalment, quan l'obligat tributari pateixi una discapacitat o mobilitat reduïda, la inspecció s'ha de dur a terme en el lloc més apropiat d'entre els enumerats amb caràcter general³³.

⁽³³⁾Art. 151. 6 LGT

El lloc de les actuacions inspectores

Les actuacions relatives a l'anàlisi de la documentació a què es refereix l'article 142.1 LGT s'han de practicar en el lloc on legalment s'hagin de trobar els llibres de comptabilitat o documents, amb les excepcions següents, segons l'art. 174 RGGIT:

- Quan hi hagi una conformitat prèvia de l'obligat tributari, que s'ha de fer constar en una diligència, es poden examinar a les oficines de l'Administració tributària o en qualsevol altre lloc en què així s'acordi.
- Quan s'hagin obtingut còpies en qualsevol suport dels llibres i documents a què es refereix l'article 142.1 LGT, es poden examinar en les oficines de l'Administració tributària.
- Quan es tracti de registres i documents establerts per normes de caràcter tributari o dels justificants exigits per aquestes, se'n pot requerir la presentació en les oficines de l'Administració tributària per a examinar-los.
- Quan les actuacions d'inspecció no tinguin cap relació amb l'exercici d'una activitat econòmica, es pot requerir la presentació en les oficines de l'Administració tributària corresponent dels documents i els justificants necessaris per a la comprovació pertinent de la seva situació tributària, sempre que estiguin establerts o siguin exigits per normes de caràcter tributari o es tracti de justificants necessaris per a provar els fets o les circumstàncies consignats en les declaracions tributàries.

Els òrgans d'inspecció en l'àmbit de competència territorial dels quals es trobi el domicili fiscal de l'obligat tributari poden examinar tots els llibres, documents o justificants que

hagin de ser aportats, encara que es refereixin a béns, drets o activitats que radiquin, apareguin o es desenvolupin en un àmbit territorial diferent.

De la mateixa manera, els òrgans d'inspecció la competència territorial dels quals no correspongui al domicili fiscal de l'obligat tributari poden desenvolupar en qualsevol dels altres llocs a què es refereix l'article 151 LGT les actuacions que siguin procedents en relació amb aquest obligat.

Respecte a l'horari en què s'han de dur a terme les actuacions de la inspecció, la LGT estableix que si es practiquen en les oficines públiques de la inspecció, és el de l'horari oficial, d'obertura al públic i, en tot cas, dins la jornada de treball vigent. Mentre que si es duen a terme en els locals de l'obligat, és l'horari de la jornada laboral d'oficina o de l'activitat d'aquest obligat, excepte acord en contra³⁴.

⁽³⁴⁾Art. 152 LGT

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

D'acord amb el que preveu el RGGIT³⁵, es poden dur a terme en hores i dies diferents, quan es desenvolupin les actuacions inspectores en les oficines públiques, si les circumstàncies del cas així ho exigeixen o hi ha el consentiment del mateix obligat tributari.

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

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

⁽³⁵⁾Art. 182 RGGIT

Òrgan competent

En l'AEAT, l'autorització correspon al delegat o al director de departament de què depengui l'òrgan actuant. I en la Direcció General del Cadastre, al director general.

3.2. Compareixença de l'obligat tributari

Iniciat el procediment d'inspecció, les actuacions es desenvolupen normalment en presència de l'interessat, que pot comptar amb l'assistència d'un assessor³⁶.

⁽³⁶⁾Art. 112.7 RGGIT

La inspecció pot requerir la **compareixença de l'obligat tributari** els dies necessaris per a dur a terme les seves actuacions, en el lloc i l'hora que consideri convenient³⁷.

⁽³⁷⁾Art. 180.2 RGGIT

Quan el requeriment de compareixença a les oficines públiques no es produeixi en presència del mateix obligat, segons el que disposa l'article 180.3 RGGIT, és necessari efectuar-ho per escrit amb una antelació de deu dies com a mínim.

En el lloc, el dia i l'hora que s'assenyalen en el requeriment, l'obligat tributari ha de comparèixer, i tenir a disposició de la inspecció o aportar la documentació i altres aspectes sol·licitats (art. 180.2 RGGIT). Els obligats han d'atendre

La compareixença personal de l'obligat

Excepcionalment i de manera motivada, la inspecció pot requerir la compareixença personal de l'obligat quan la naturalesa de les actuacions que s'han de dur a terme ho exigeixi (art. 142.3 *in fine* LGT).

la inspecció i **han de prestar la col·laboració adequada** en l'exercici de les seves funcions. Si s'incompleix el requeriment, aquesta conducta és constitutiva d'una infracció, per aplicació del tipus que estableix l'article 203.1.b LGT.

Quan l'inspector es persona sense un requeriment previ, si el subjecte passiu està present, l'ha d'atendre immediatament³⁸. Si l'interessat no es troba present, ha de col·laborar amb la inspecció la persona que tingui la seva representació com a encarregat o responsable de l'oficina, registre, dependència, empresa, centre o lloc de treball.

⁽³⁸⁾Art. 177.2 i 173.2 RGGIT

Al final de les actuacions de cada dia que s'hagin fet en presència de l'obligat tributari, la inspecció pot fixar el lloc, el dia i l'hora per a **la seva represa**, que pot ser el dia hàbil següent³⁹.

⁽³⁹⁾Art. 180.3 RGGIT

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

La sol·licitud d'ajornament

Si la causa que li impedeix de comparèixer té lloc transcorreguts els tres dies de la recepció de la notificació, pot sol·licitar l'ajornament abans de la data assenyalada per a la compareixença. En aquests casos s'ha d'assenyalar una nova data per a la compareixença (art. 91.5 RGGIT).

Finalment, l'article 183 RGGIT preveu que es concedirà un **tràmit d'audiència a l'interessat** previ a la signatura de l'acta. En la mateixa notificació d'obertura del tràmit d'audiència es pot fixar el lloc, la data i l'hora per a la formalització de les actes.

El tràmit d'audiència

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

Aquest tràmit d'audiència, segons el que estableix l'article 96 RGGIT, té caràcter previ a la formalització de les actes, per tal d'al·legar el que es consideri pertinent i aportar-hi els documents i justificants oportuns, en un termini no inferior a deu dies ni superior a quinze. A aquests efectes, el contribuïent pot obtenir a càrrec seu una còpia dels documents que figurin en l'expedient i que hagin de ser tinguts en compte a l'hora de dictar la resolució.

No obstant això, segons el dit article 99.8 LGT, en les actes amb acord es pot prescindir del tràmit d'audiència.

De totes maneres, abans d'aquest tràmit d'audiència, els obligats poden aduir en qualsevol moment al·legacions i aportar-hi documents que l'òrgan ha de tenir en compte en redactar la proposta de resolució corresponent. Les al·legacions es poden efectuar de forma oral, cas en què s'han de documentar en una diligència o es poden aportar per escrit.

Respecte als mitjans de comprovació⁴⁰, la LGT es refereix al següent:

⁽⁴⁰⁾Art. 142.1 LGT i 171 RGGIT

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

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

Un altre assumpte de transcendència especial és el relatiu a l'accés al **domicili** o als locals de l'obligat tributari, al qual ja ens hem referit, i que presenta diferents nivells d'intensitat. Quan les actuacions ho requereixin, l'inspector pot accedir⁴¹:

⁽⁴¹⁾Art. 142.2 LGT i 172 RGGIT

a) A les finques o als locals de negoci i altres establiments o llocs en què es duuguin a terme activitats o explotacions sotmeses a gravamen, hi hagi béns subjectes a tributació, es produeixin fets imposables o supòsits de fet de les obligacions tributàries o hi hagi alguna prova d'aquests. Però si el propietari del local o la persona sota la custòdia de la qual es trobin els llocs esmentats s'oposen a l'entrada, es necessita una autorització escrita de l'autoritat administrativa corresponent.

La inviolabilitat del domicili

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

b) Al domicili constitucionalment protegit de l'obligat tributari, en aquest cas es necessita el consentiment de l'obligat tributari o una autorització judicial, d'acord amb el que preveu l'article 113 LGT. Així doncs, s'observa que la LGT i el RGGIT distingeixen, a aquests efectes, entre domicili i locals de negoci de l'obligat tributari.

L'article 172.5 RGGIT precisa que s'entén que l'obligat tributari o la persona sota la custòdia de la qual es trobin els llocs esmentats anteriorment presten la seva conformitat a l'entrada i el reconeixement quan executin els actes normalment necessaris que depenguin d'ells perquè les actuacions es puguin dur a terme. No obstant això, quan es revoqui el consentiment per a la permanència de la inspecció en aquests llocs abans de la finalització de les actuacions, pot adoptar mesures cautelars.

D'altra banda, en l'exercici de les actuacions inspectores, l'Administració pot adoptar **mesures cautelars** per impedir la destrucció, desaparició o alteració de les proves determinants de l'existència o el compliment d'obligacions tributàries o que se'n negui posteriorment l'existència i exhibició⁴².

⁽⁴²⁾Art. 146 LGT

Les mesures cautelars es poden adoptar tant a l'inici del procediment com durant la seva tramitació. Poden consistir en el precinte, dipòsit o confiscació de les mercaderies o productes sotmesos a gravamen, i dels llibres, registres, documents, arxius, locals o equips electrònics de tractament de dades que puguin contenir la informació de què es tracti.

Aquestes mesures cautelars, així mateix, han de respectar els límits següents: han de ser proporcionades a la finalitat perseguida o al dany que es pretén evitar; han d'estar limitades temporalment a les finalitats que persegueixen, i no es poden adoptar les que produeixin un perjudici de reparació difícil o impossible.

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

Les mesures cautelars adoptades en les actuacions inspectores

El RGGIT dedica un precepte al desplegament reglamentari d'aquest important tema. L'article 181.2 RGGIT preveu el següent:

- El precintament s'ha de fer mitjançant la lligadura segellada o per qualsevol altre mitjà que permeti el tancament o lligament de llibres, registres, equips electrònics, sobres, paquets, calaixos, portes d'estances o locals o altres elements de prova, a fi que no s'obrin sense l'autorització i el control dels òrgans d'inspecció.
- El dipòsit consisteix a posar aquests elements de prova sota la custòdia o guarda de la persona física o jurídica que determini l'Administració.
- La confiscació consisteix en la presa de possessió d'elements de prova de caràcter moble i s'han d'adoptar les mesures que siguin necessàries per a la seva conservació adequada.
- Els documents o objectes dipositats o confiscats, si escau, poden ser prèviament precintats.

Per a l'adopció de les mesures cautelars, es pot recaptar l'auxili i la col·laboració que es considerin necessaris de les autoritats competents i els seus agents, que l'han de prestar en els termes de l'article 142.4 LGT.

L'adopció de les mesures cautelars s'ha de documentar mitjançant una diligència en què juntament amb la mesura adoptada i l'inventari dels béns afectats, s'han de fer constar succintament les circumstàncies i la finalitat que en determinen l'adopció i s'ha d'informar l'obligat tributari del seu dret a formular al·legacions. Aquesta diligència s'estén en el mateix moment en què s'adopti la mesura cautelar, tret que això no sigui possible per causes no imputables a l'Administració; en aquest cas, s'estén quan desapareguin les causes que l'impedeixen, i s'ha de remetre immediatament una còpia a l'obligat tributari.

Quan la mesura consisteixi en el dipòsit s'ha de deixar constància de la identitat del dipositari, de la seva acceptació expressa i que ha quedat advertit sobre el deure de conservar a disposició dels òrgans d'inspecció en el mateix estat en què se li lliuren els elements dipositats i sobre les responsabilitats civils o penals en què pugui incórrer en cas d'incompliment.

En el termini improrrogable de cinc dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació de la mesura cautelar, l'obligat tributari pot formular al·legacions davant l'òrgan competent per a liquidar, que ha de ratificar, modificar o aixecar la mesura adoptada mitjançant un acord degudament motivat en el termini de quinze dies des de la seva adopció, que s'ha de comunicar a l'obligat.

Aquest acord no pot ser objecte de recurs o reclamació economicoadministrativa, sense perjudici que es pugui plantejar la procedència o improcedència de l'adopció de les mesures cautelars en els recursos i les reclamacions que, si escau, es puguin interposar contra la resolució que posi fi al procediment d'inspecció.

Quan les mesures cautelars adoptades s'aixequin, s'ha de documentar aquesta circumstància en una diligència, que s'ha de comunicar a l'obligat. L'obertura de precintaments

s'ha d'efectuar en presència de l'obligat tributari, tret que hi concorri una causa degudament justificada.

Finalment, convé aturar-se en un assumpte de gran transcendència en el desenvolupament del procediment d'inspecció, com és el de la **resistència o obstrucció a les actuacions inspectores**. Com indica l'article 173 RGGIT, els obligats tributaris han d'atendre els òrgans d'inspecció i els han de prestar la col·laboració adequada en l'exercici de les seves funcions.

Els casos d'incompliment d'aquesta obligació de col·laboració amb la inspecció constitueixen una conducta tipificada com a infracció tributària i, a més, serveixen de criteri de graduació de les sancions tributàries. També constitueixen el pressupòsit per a l'aplicació de l'estimació indirecta de bases imposables.

La resistència o obstrucció a les actuacions inspectores

L'article 203.1 LGT, relatiu a la infracció tributària per resistència, obstrucció, excusa o negativa a les actuacions de l'Administració tributària, defineix aquest concepte de manera genèrica i a continuació n'especifica una sèrie de circumstàncies constitutives. Segons aquest precepte, es considera resistència, obstrucció, excusa o negativa a l'actuació de l'Administració tributària tota conducta de l'obligat tributari o el seu representant amb qui s'entenguin les actuacions, degudament notificats a aquest efecte, que tendeixi a dilatar, entorpir o impedir les actuacions de l'Administració tributària en relació amb el compliment de les seves obligacions.

En particular, constitueixen resistència, obstrucció, excusa o negativa a l'actuació inspectora, entre altres, les conductes següents, segons aquell article:

- a) No facilitar l'examen de documents, informes, antecedents, llibres, registres, fitxers, factures, justificants i assentaments de comptabilitat principal o auxiliar, programes i arxius informàtics, sistemes operatius i de control i qualsevol altra dada amb transcendència tributària.
- b) No atendre cap requeriment degudament notificat.
- c) La incompareixença, excepte per una causa justificada, en el lloc i el temps que s'hagi assenyalat.
- d) Negar o impedir indegudament l'entrada o permanència en finques o locals als funcionaris de l'Administració tributària o el reconeixement de locals, màquines, instal·lacions i explotacions relacionats amb les obligacions tributàries.
- e) Les coaccions als funcionaris de l'Administració tributària.

3.3. Durada de les actuacions inspectores

Com a regla general⁴³, les actuacions de comprovació i investigació i les de liquidació dutes a terme per la inspecció dels tributs han de concloure en el termini màxim de **dotze mesos** a comptar des de la data de notificació al contribuent de l'inici d'aquestes.

⁽⁴³⁾Art. 150.1 LGT

Per tant, en el termini d'un any com a norma general ha de finalitzar el procediment d'inspecció tant en la fase d'instrucció com de liquidació. S'entén que finalitza quan es notifiqui o s'entengui notificat l'acte resolutori de les actuacions.

No obstant això, en la LGT es recullen una sèrie d'excepcions a aquesta regla general. **Aquest termini es pot ampliar uns altres dotze mesos** quan en les actuacions concorri alguna de les circumstàncies següents:

a) Que es tracti d' **actuacions d'especial complexitat**⁴⁴. S'entén que hi corre aquesta circumstància davant:

- El volum d'operacions, de la persona o entitat.
- La dispersió geogràfica de les seves activitats.
- La seva tributació com a grups consolidats.
- La seva tributació en règim de transparència fiscal internacional. Aquest règim i l'anterior constitueixen règims especials de l'IS, on apareixen diverses entitats (les societats del grup els comptes del qual es consoliden en la societat dominant) i les societats unides per vincles de transparència fiscal.
- Altres supòsits establerts reglamentàriament.

Les actuacions de complexitat especial

El RGGIT disposa que, a efectes del que disposa l'article 150.1.a LGT, s'entén que les actuacions revesteixen una complexitat especial⁴⁵ en els supòsits següents:

- Quan el volum d'operacions de l'obligat tributari sigui igual o superior al requerit per a l'obligació d'auditar els seus comptes.
- Quan es comprovi l'activitat d'un grup de persones o entitats vinculades i sigui necessari fer actuacions respecte a diversos obligats tributaris.
- Quan els fets, actes, elements, activitats, explotacions, valors i altres circumstàncies determinants de l'obligació tributària es facin fora de l'àmbit territorial de la seu de l'òrgan actuant i sigui necessària la realització d'actuacions de comprovació fora d'aquest àmbit territorial.
- Quan l'obligat tributari estigui integrat en un grup que tributi en règim de consolidació fiscal que estigui essent objecte de comprovació inspectora.
- Quan l'obligat tributari estigui subjecte a tributació en règim de transparència fiscal internacional o participi en una entitat subjecta a un règim d'imputació de rendes que estigui essent objecte de comprovació inspectora.
- Quan l'incompliment substancial de les obligacions comptables o registrals de l'obligat tributari o la desaparició o falta d'aportació dels llibres o registres determini més dificultat en la comprovació.
- Quan s'investiguin els obligats tributaris per la seva possible intervenció en una xarxa o trama organitzada la finalitat presumpta de la qual sigui defraudar o eludir la tributació que correspongui o obtenir indegudament devolucions o beneficis fiscals. Especialment, s'ha d'incloure en aquest supòsit la investigació de trames presump-

Conclusió de les actuacions inspectores

En aquest sentit, el TS, en les sentències de 28 de febrer de 1996 i de 28 d'octubre de 1997, i el TEAC, en la resolució de 28 de desembre de 1996, seguint el criteri que conté la SAN de 22 de novembre de 1994, consideren que les actuacions inspectores conclouen en la data en què es dicti l'acte administratiu que resulti d'aquestes actuacions.

⁽⁴⁴⁾Art. 150.1 a LGT

⁽⁴⁵⁾Art. 184.2 RGGIT

ment organitzades per a la defraudació de l'IVA vinculades a les operacions de comerç exterior o intracomunitari.

- Quan s'investigui els obligats tributaris per la possible realització d'operacions simulades, la utilització de factures, justificants o altres documents falsos o falsejats o la intervenció de persones o entitats interposades amb la finalitat d'eludir la tributació que correspondria al veritable titular dels béns, drets o rendes.
- Quan la comprovació es refereixi a persones o entitats relacionades econòmicament entre si que participin en la producció o distribució d'un determinat bé o servei, sempre que l'actuació inspectora es dirigeixi a la comprovació de les diferents fases del procés de producció o distribució.
- Quan per a comprovar la procedència d'aplicar un benefici fiscal sigui necessari verificar el compliment de requisits o règims tributaris previstos per a un altre tribut.

b) Quan en el transcurs d'aquestes es descobreixi que el **contribuent ha ocultat a l'Administració tributària alguna de les activitats, empresarials o professionals⁴⁶**, que faci.

⁽⁴⁶⁾Art. 150.1 b LGT

Ocultació d'alguna de les activitats

⁽⁴⁷⁾Art. 184.3 RGGIT

El RGGIT estableix que, a efectes del que disposa l'article 150.1.b LGT, s'entén que l'obligat tributari ha incorregut en ocultació d'alguna de les activitats⁴⁷ empresarials o professionals que faci a l'Administració, quan no hagi presentat cap declaració respecte d'aquestes activitats o aquestes siguin diferents de les declarades per l'obligat tributari en la declaració censal corresponent.

Es considera una activitat diferent de la declarada la prevista en un grup de la tarifa de l'IAE diferent d'aquell en què l'obligat tributari es trobi donat d'alta o la que es dugui a terme en una unitat de local no inclosa en la declaració censal corresponent, amb independència, en tots casos, del fet que l'obligat tributari estigui o no exempt d'aquest impost.

També es considera una activitat diferent la que hauria donat lloc a la inscripció en un codi d'activitat i d'establiment en l'àmbit dels impostos especials diferent d'aquell en què es trobi donat d'alta l'obligat tributari.

c) Quan en el si del procediment inspector es consideri que s'ha comès un delictes contra la Hisenda pública i, havent passat el tant de culpa a la jurisdicció competent o remès l'expedient al Ministeri Fiscal, s'hagin de reprendre, finalment, les actuacions inspectores que fins llavors havien quedat en suspès⁴⁸.

⁽⁴⁸⁾Art. 150.4 b LGT

La suspensió i represa posterior de les actuacions inspectores

La represa de les actuacions inspectores es pot produir perquè hi concorre algun dels motius que preveu l'article 180.1 LGT: la sentència judicial ferma aprecia la inexistència de delictes; té lloc el sobreseïment o l'arxivament de les actuacions, o bé es produeix la devolució de l'expedient per part del Ministeri Fiscal.

Les actuacions es reprenen des de la recepció de la resolució judicial o des de la devolució de l'expedient per part del Ministeri Fiscal. A més, el fet del trasllat de les actuacions a la via penal implica que, si es reprenen les actuacions inspectores finalment, té la consideració d'un supòsit d'interrupció justificada del còmput del termini màxim de durada (art. 150.4.a LGT).

En conseqüència, en aquests casos no es computa el temps que l'expedient ha estat en la via penal i es pot acordar l'ampliació del termini màxim de durada de les actuacions inspectores.

D'altra banda, també es pot ampliar aquest termini màxim de durada de les actuacions inspectores, en el sentit de concedir un termini de sis mesos per a resoldre⁴⁹ en els supòsits següents:

⁽⁴⁹⁾Art. 150.5 LGT

1) Quan es tracti d'actuacions repeses a causa d'una resolució judicial o economicoadministrativa que ordeni la retroacció de les actuacions. En aquest cas les actuacions han de finalitzar en el període que resta des del moment al qual es retrotrauen fins a la conclusió del termini màxim de durada o en sis mesos, si aquell període és inferior.

2) Quan es tracti d'actuacions inspectores en què, després d'acordar-se l'ampliació per un any més del termini de durada, s'hagi passat el tant de culpa a la via penal i, finalment, es reprenguin aquestes actuacions.

Finalment, s'ha de matisar aquesta durada màxima de les actuacions inspectores, ja que, a efectes d'entendre complerta l'obligació de notificar i de computar el termini de resolució, s'hi aplica el que disposa l'article 104.2 LGT. En aquest sentit, a efectes d'aquests terminis, **no es computen**:

a) Ni les dilacions imputables al contribuent (per exemple, se li demana que porti la comptabilitat en un termini de deu dies i triga dos mesos).

b) Ni els períodes d'interrupció justificada per part de la inspecció (per exemple, si s'ha sol·licitat informació a l'Administració tributària d'un altre estat membre de la Unió Europea).

Procediment per a acordar l'ampliació de la durada de les actuacions

L'article 184, apartats 4 i 5, RGGIT regula el procediment per a acordar aquesta ampliació:

- Es notifica a l'obligat tributari que l'òrgan inspector aprecia la concurrència de les circumstàncies que justifiquen l'ampliació del termini de durada de les actuacions inspectores.
- Es concedeix un tràmit d'audiència a l'interessat de deu dies, a partir de l'endemà de la notificació de l'obertura d'aquest termini, perquè efectui les al·legacions oportunes.
- Finalitzat aquest termini, l'òrgan inspector que du a terme les actuacions ha de dirigir, si escau, la proposta d'ampliació motivada degudament a l'òrgan competent per a liquidar juntament amb les al·legacions efectuades.
- No és possible sol·licitar l'ampliació del termini de durada del procediment inspector si no han transcorregut almenys sis mesos des del seu inici (no es dedueixen del còmput d'aquest termini els períodes d'interrupció justificada i les dilacions per una causa no imputable a l'Administració tributària).
- Quan l'òrgan competent per a liquidar aprecii les circumstàncies que justifiquen l'ampliació, s'han de notificar a l'obligat tributari, i se li ha de concedir un nou termini d'al·legacions de deu dies amb caràcter previ a adoptar l'acord d'ampliació (sense que en aquest cas sigui necessari que hagin transcorregut sis mesos des de l'inici del procediment).
- L'acord d'ampliació ha d'estar motivat, amb referència als fets i els fonaments de dret (així ho estableix també l'article 150.1 *in fine* LGT). En aquest acord s'ha d'especificar el període de temps pel qual s'amplia el termini (que no pot ser superior a dotze mesos).

- Aquest acord s'ha de notificar a l'obligat tributari.
- L'acord d'ampliació no és susceptible de recurs o reclamació (encara que se'n pugui al·legar la improcedència quan s'impugni la liquidació que es dicti).

Finalment, l'article 150.2 LGT assenyala les **conseqüències de l'incompliment del termini** màxim de durada:

a) No s'entén produïda la caducitat del procediment, que continua fins que acaba. Si no s'hagués recollit de manera expressa aquest efecte, el lògic hauria estat entendre que es considerava no produït l'acte formal d'iniciació del procediment, per la qual cosa la inspecció hauria d'iniciar les actuacions mentre no hagués prescrit el dret a liquidar el deute.

b) No es considera interrompuda la prescripció com a conseqüència d'aquestes actuacions desenvolupades durant el termini de durada màxima. Ara bé, com aclareix aquest mateix precepte de la LGT, si encara no ha prescrit el dret a liquidar el deute, la prescripció s'entén interrompuda per la realització d'actuacions després de la finalització del termini màxim de durada, desenvolupades amb el coneixement formal de l'interessat. L'acte pel qual es reprenen les actuacions serà un acte similar al de l'inici. Per això, l'obligat tributari té dret a ser informat sobre els conceptes i períodes que assoleixin les actuacions que s'hagin de fer.

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

d) Finalment, com assenyala l'article 150.3 LGT, no són exigibles els interessos de demora reportats des que es produeix l'incompliment del termini màxim de durada de les actuacions fins a la finalització del procediment (és a dir, fins al moment en què es dicta, si escau, la liquidació).

3.4. Suspensió i interrupció de les actuacions

Cada dia les actuacions inspectores se **suspenen**, i l'inspector ha d'assenyalar el lloc, dia i hora per reprendre-les.

Segons l'article 180.3 RGGIT, com s'ha vist, la **represa** pot tenir lloc des del dia hàbil següent. No obstant això, no fixa un termini màxim per a la represa, encara que sí que hi ha un termini màxim de durada de les actuacions inspectores.

Conseqüències coincidents

Aquestes conseqüències són coincidents amb les de la interrupció injustificada per part de la inspecció per un temps superior a sis mesos.

Una altra conseqüència en el Reglament de 1986

El Reglament general d'inspecció de 1986 anterior, en l'article 31 *quater*, recollia una última conseqüència, al costat de la segona i la tercera: la possibilitat de presentar declaracions espontànies.

La suspensió de les actuacions

El Reglament d'inspecció de 1968 anterior, en la redacció original de l'article 32.1, sí que utilitzava la paraula *suspensió*, a diferència del Reglament vigent. A més, preveia un termini màxim per a la represa de les actuacions de sis mesos a partir del dia hàbil següent a la suspensió.

D'altra banda, les actuacions es poden **interrompre** per diverses causes, amb efectes diferents en unes i altres. En tots els casos es produeix el transcurs del temps sense que hi hagi la realització de cap activitat per part de la inspecció, ja sigui per causes injustificades, justificades o imputables a l'obligat tributari.

En les dues últimes (**justificades i imputables a l'obligat tributari**) la conseqüència que es deriva és que s'allarga el període de durada màxima del procediment d'inspecció, mentre que el temps que transcorre no es té en compte a efectes del còmput d'aquesta durada. En canvi, en les primeres (causes injustificades), els efectes són diferents.

La interrupció de les actuacions per causes injustificades

Quant al concepte d'*interrupció injustificada* per part de la inspecció, la LGT assenyala que es produeix per “no realitzar cap actuació durant més de sis mesos per causes no imputables a l'obligat tributari”⁵⁰.

Com assenyala el RGGIT, el còmput del termini d'interrupció injustificada s'inicia de nou per la realització de qualsevol actuació respecte d'alguna de les obligacions tributàries o períodes objecte del procediment. I, d'altra banda, la represa de les actuacions amb coneixement formal de l'obligat tributari després de la interrupció injustificada o la realització d'actuacions després de transcorregut el termini màxim de durada del procediment inspector, tenen efectes interruptius de la prescripció respecte de la totalitat de les obligacions tributàries i períodes a què es refereixi el procediment⁵¹.

Quan les actuacions inspectores són interrompudes injustificadament, per causes no imputables a l'obligat tributari durant més de sis mesos, els **efectes** que es produeixen, segons l'article 150.2 LGT, són els següents:

- No es produeix la caducitat del procediment, que continua fins que acaba.
- No s'interromp la prescripció de l'acció per a liquidar el deute.
- Els pagaments fets des de l'inici del procediment fins que es reprèn es consideren pagaments espontanis.

Així mateix, hi ha una sèrie de supòsits en què les actuacions administratives es consideren interrompudes **justificadament** (art. 103 RGGIT). I, finalment, també convé tenir present quan la interrupció es considera **imputable a l'obligat tributari** (art. 104 RGGIT).

Exemple

El 8 de maig de 2011, la inspecció es persona al domicili social de l'entitat mercantil A, SA i li comunica l'inici d'un procediment d'inspecció. Les actuacions es refereixen a l'IS dels exercicis 2006, 2007, 2008 i 2009 (el període voluntari de declaració i ingrés dels quals finalitza el 25 de juliol de l'any següent en cadascun d'aquests exercicis) en relació amb unes factures que s'han inclòs com a despeses i que, segons l'opinió de la inspecció, no són deduïbles, ja que no entren dins de l'activitat econòmica realitzada per l'entitat. La societat no està d'acord amb aquesta consideració, si bé es mostra procliu a la subscripció d'un acord amb la inspecció dels tributs. Malgrat

⁽⁵⁰⁾ Art. 150. 2 LGT

⁽⁵¹⁾ Art. 184. 6 i 7 RGGIT

Lectura recomanada

Consulteu el subapartat “Terminació” de l'apartat “Especialitats dels procediments tributaris” del mòdul 2 (“Normes comunes sobre actuacions i procediments”).

tot, l'entitat no torna a tenir notícies de la inspecció fins al 10 de desembre de 2011, sense que s'hagi al·legat cap motiu que justifiqui la interrupció del procediment.

En primer lloc, cal plantejar-se si és possible l'inici d'actuacions inspectores sense una notificació prèvia i quins són els efectes d'aquest inici. Quant a això, convé tenir en compte que l'article 177.2 RGGIT permet la iniciació del procediment sense un requeriment previ, sempre que es consideri convenient per a la pràctica adequada de les actuacions. Aquesta iniciació es realitza, per tant, sense una comunicació prèvia, mitjançant la personació de la inspecció a l'empresa, les oficines, les dependències, les instal·lacions, els centres de treball, els magatzems o on hi hagi alguna prova de l'obligació tributària.

D'altra banda, l'inici de les actuacions inspectores té els efectes següents: la interrupció del termini de prescripció, el pagament que es realitzi no serà considerat espontani i les declaracions presentades en un procediment diferent del d'autoliquidació o sense donar lloc a ingrés no seran espontànies ni serviran com a manera d'iniciar el procediment ja obert a conseqüència de les actuacions investigadores de l'Administració, per la qual cosa s'han d'imposar les sancions corresponents.

A continuació, cal plantejar-se si el 8 de maig de 2011 poden ser objecte d'inspecció les obligacions tributàries i períodes impositius assenyalats. En principi, és així, ja que no ha prescrit el dret de l'Administració tributària a comprovar i a investigar el compliment correcte en relació amb aquestes obligacions tributàries, de conformitat amb el que disposa l'article 66 LGT. El primer exercici investigat és el relatiu a l'IS de 2006, el termini de declaració i ingrés del qual finalitza el 25 de juliol de 2007. Per tant, el dret de l'Administració a la comprovació i inspecció prescriu quatre anys més tard, és a dir, el 26 de juliol de 2011.

També cal plantejar-se de quin termini disposa la inspecció per a acabar el procediment i quins efectes té el fet que s'hagi interromput el procediment per un termini superior a sis mesos. En aquest sentit, cal recordar que la inspecció disposa de dotze mesos per a acabar el procediment des de la data de notificació a l'obligat tributari de l'inici d'aquest, ja que no té una complexitat especial ni s'ha descobert l'ocultació de cap de les activitats empresarials o professionals de l'investigat (art. 150.1 LGT).

A més, la inspecció no pot interrompre les actuacions inspectores durant més de sis mesos per causes no imputables a l'investigat (art. 150.2 LGT), la qual cosa és precisament el que passa en el cas plantejat. Així, les activitats d'inspecció es van iniciar el 8 de maig de 2011, però fins al 10 de desembre de 2011 no es van tornar a tenir notícies sobre aquest tema, per la qual cosa es va produir una interrupció injustificada de més de sis mesos.

Les conseqüències d'aquesta interrupció són que el dret de l'Administració a comprovar i investigar alguna de les obligacions tributàries ja està prescrit, concretament el que versa sobre l'IS de l'exercici 2006. En el moment en què es reprenen les actuacions inspectores (10 de desembre de 2011) ja han transcorregut més de quatre anys des que va acabar el període voluntari de declaració i pagament d'aquest impost (el que va tenir lloc el 25 de juliol de 2007), per la qual cosa el dret administratiu va prescriure el 26 juliol de 2011.

4. Terminació del procediment d'inspecció

Quant a les **formes de terminació del procediment inspector**, cal destacar que, en la majoria dels casos, el procediment inspector acaba mitjançant la liquidació de l'òrgan competent per a liquidar⁵².

⁽⁵²⁾Art. 189 RGGIT

Ara bé, el RGGIT preveu altres formes de terminació del procediment, com, per exemple, mitjançant l'acte d'alteració cadastral o mitjançant les formes de terminació previstes en el cas de les actuacions que es refereixin a la comprovació de l'IS d'una entitat en règim de consolidació fiscal que no sigui la dominant del grup.

Altres formes de terminació del procediment inspector

Quan l'objecte del procediment inspector sigui la comprovació i investigació de l'aplicació de mètodes objectius de tributació i es constati l'exclusió de l'aplicació d'aquests mètodes per l'incompliment dels requisits establerts en la normativa específica, el procediment pot acabar per l'inici d'un procediment de comprovació limitada quan l'òrgan que està fent aquesta comprovació no tingui competència per a la seva continuació.

Quan hagi prescrit el dret de l'Administració per a determinar el deute tributari, quan es tracti d'un supòsit de no-subjecció, quan l'obligat tributari no estigui subjecte a l'obligació tributària o quan per altres circumstàncies no escaigui la formalització d'una acta, el procediment acabarà mitjançant un acord de l'òrgan competent per a liquidar a proposta de l'òrgan que hagi desenvolupat les actuacions del procediment d'inspecció, que ha d'emetre un informe en què han de constar els fets acreditats en l'expedient i les circumstàncies que determinin aquesta forma de terminació del procediment.

Comprovació d'obligacions formals

Les actuacions de comprovació d'obligacions formals acaben mitjançant una diligència o un informe, tret que la normativa tributària estableixi una altra cosa.

4.1. Les actes d'inspecció

La formalització de les actes es produeix quan, segons el parer de la inspecció, s'hagin reunit les dades i proves necessàries per a fonamentar els actes d'aplicació dels tributs que escaigui dictar, o bé considerant correcta la situació tributària de l'obligat tributari o bé regularitzant-la d'acord amb el dret. El resultat d'aquesta actuació s'ha de formalitzar en les actes corresponents.

Les **actes** són els documents públics que estén la inspecció dels tributs amb la finalitat de recollir el resultat de les actuacions inspectores de comprovació i investigació, proposant la regularització que consideri procedent de la situació tributària de l'obligat o declarant-la correcta⁵³.

⁽⁵³⁾Art. 143.2 LGT

A continuació, i en relació amb el seu **valor probatori**, la LGT estableix que les actes esteses per la inspecció dels tributs tenen naturalesa de documents públics i fan prova dels fets que en motivin la formalització, tret que s'acrediti el contrari⁵⁴.

⁽⁵⁴⁾Art. 144.1 LGT

El valor probatori de les actes d'inspecció

Com ja s'ha analitzat en estudiar la prova en els procediments tributaris, Pérez Royo observa que, segons el que precisa la LEC, aquest tipus de documents no entren dins la categoria dels documents públics que fan "prova plena del fet", com passa en aquells la funció específica dels quals és la dació de fe pública.

Respecte dels documents administratius als quals, no obstant això, les lleis atorguin el caràcter de públics, la seva força probatòria "és la que estableixin les lleis que els reconegui aquest caràcter. A falta d'una disposició expressa en aquestes lleis, els fets, actes o estats de coses que constin en els dits documents es consideren certs... tret que altres mitjans de prova desvirtuin la certesa del que està documentat" (art. 317 i 319 LEC). Això és precisament el que determina la normativa tributària, en qualificar les diligències i actes com a documents públics que fan prova dels fets que continguin, tret que s'acrediti el contrari.

L'article 144.2 LGT afegeix que "els fets acceptats pels obligats tributaris en les actes d'inspecció es presumeixen certs i només es poden rectificar mitjançant prova d'haver incorregut en error de fet". El mateix valor probatori tenen les declaracions i manifestacions de l'obligat tributari recollides en una diligència (art. 107.2 LGT), com ja hem vist al seu moment.

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

Lectura recomanada

Podeu consultar l'apartat "Valor probatori de les diligències, les declaracions i les manifestacions de l'obligat tributari" del mòdul 2 ("Normes comunes sobre actuacions i procediments").

En relació amb la **formalització de les actes d'inspecció**, cal tenir en compte que el RGGIT disposa que, conclòs, si escau, el tràmit d'audiència, s'ha de procedir a documentar el resultat de les actuacions de comprovació i investigació en les actes d'inspecció. En els supòsits en què la competència per a dictar l'acte de liquidació correspongui a una Administració tributària diferent de la que hagi dut a terme les actuacions de comprovació i investigació, l'òrgan competent per a liquidar de l'Administració tributària que hagi fet aquestes actuacions ha d'autoritzar prèviament i de manera expressa la subscripció de l'acta. Aquesta autorització s'ha de sol·licitar una vegada finalitzat el tràmit d'audiència previ a la subscripció de l'acta⁵⁵.

⁽⁵⁵⁾Art. 185 RGGIT

La formalització de les actes d'inspecció

Les actes les han de signar el funcionari i l'obligat tributari. Si l'obligat tributari no sap signar o no les pot signar, si no hi compareix en el lloc i data assenyalats per a la seva signatura o si es nega a subscriure-les, les ha de signar només el funcionari i s'ha de fer constar la circumstància de què es tracti.

De cada acta s'ha de lliurar un exemplar a l'obligat tributari, que s'entén notificada per la seva signatura. Si aquell no ha comparegut, les actes s'han de notificar d'acord amb el que disposa la LGT i es considera com a dilació no imputable a l'Administració el temps transcorregut des de la data fixada per a la signatura de les actes fins a la data de notificació d'aquestes. Si l'obligat tributari hi compareix i es nega a subscriure les actes, es considera rebutjada la notificació a efectes del que preveu l'article 111 LGT.

En el supòsit d'actuacions en cas de solidaritat en el pressupòsit de fet de l'obligació (art. 106 RGGIT) i en el cas de actuacions amb successors (art. 107 RGGIT), la signatura d'una acta amb acord o de conformitat exigeix l'acceptació de tots els obligats tributaris que hagin comparegut en el procediment.

Incompareixença o negativa a subscriure les actes

Quan l'interessat no comparegui o es negui a subscriure les actes, s'han de formalitzar actes de disconformitat.

D'altra banda, respecte al **contingut de les actes d'inspecció**, convé tenir present l'article 153 LGT, que indica una sèrie d'esments que aquests documents han de contenir:

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

Contingut de les actes d'inspecció

En les actes d'inspecció⁵⁶, s'han de consignar, a més de les mencions contingudes en l'article 153 LGT, els aspectes següents:

- Nom i cognoms dels funcionaris que les subscriuguin.
- La data d'inici de les actuacions, les ampliacions de termini que, si escau, s'hagin produït i el còmput de les interrupcions justificades i de les dilacions no imputables a l'Administració esdevingudes durant les actuacions.
- La presentació o no d'al·legacions per part de l'obligat tributari durant el procediment o en el tràmit d'audiència i, en cas que les hagi efectuat, la valoració jurídica d'aquestes per part del funcionari que subscriu l'acta. No obstant això, quan se subscriu una acta de disconformitat, la valoració de les al·legacions presentades es pot incloure en l'informe a què es refereixen els articles 157.2 LGT i 188.2 RGGIT.
- El caràcter provisional o definitiu de la liquidació que derivi de l'acta. En el cas de liquidació provisional s'han de fer constar les circumstàncies que determinen aquest caràcter i els elements de l'obligació tributària a què s'hagi estès la comprovació.
- En el cas d'actes amb acord s'ha de fer constar, a més del que assenyala l'article 155.2 LGT, la data en què l'òrgan competent ha atorgat l'autorització preceptiva i les dades identificatives del dipòsit o de la garantia constituïts per l'obligat tributari.

Quan l'obligat tributari estigui subjecte a obligacions comptables i registrals en relació amb l'obligació tributària i període comprovat, s'ha de fer constar en l'acta la situació dels llibres o els registres obligatoris, amb expressió, si escau, dels defectes o les anomalies que tinguin transcendència per a la resolució del procediment o per a determinar l'existència o qualificació d'infraccions tributàries.

En relació amb cada obligació tributària, es pot estendre una única acta respecte de tot l'àmbit temporal objecte de la comprovació, a fi que el deute resultant es determini mitjançant la suma algebraica de les liquidacions referides als diferents períodes comprovats.

Si per la seva extensió no es poden recollir en el model d'acta totes les circumstàncies que hi hagin de constar, s'han de reflectir en un annex que ha de formar part de l'acta amb caràcter general i que també s'ha de formalitzar en un model oficial.

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

En relació amb les **classes d'actes**, la LGT estableix que, a efectes de la seva tramitació, aquests documents es poden classificar en tres categories: actes amb acord, actes de conformitat i actes de disconformitat⁵⁷. Com ja s'ha comentat, quan l'obligat tributari o el seu representant es negui a rebre o a subscriure l'acta, s'ha de tramitar com de disconformitat.

Al seu torn, l'article 190.1 RGGIT disposa que les **liquidacions derivades d'un procediment inspector** poden tenir un caràcter definitiu o provisional. Les liquidacions derivades d'actuacions de comprovació i investigació d'abast parcial sempre són liquidacions provisionals. Mentre que les liquidacions derivades d'actuacions de comprovació i investigació d'abast general tenen caràcter de definitives, excepte en determinats supòsits previstos en la resta d'apartats

⁽⁵⁶⁾Art. 176 RGGIT

Models oficials d'actes

Els òrgans d'inspecció han d'estendre les actes en els models oficials aprovats a aquest efecte per cada Administració tributària.

⁽⁵⁷⁾Art. 154 LGT

d'aquest precepte. Les liquidacions provisionals minoren l'import de les liquidacions dictades posteriorment o simultàniament en relació amb l'obligació tributària i el període objecte de regularització (art. 190.5 RGGIT).

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

Supòsits en què les liquidacions tenen caràcter provisional

⁽⁵⁸⁾Art. 190.2 a 4 RGGIT

Segons l'article 101.4.a LGT, com ja s'ha comentat, les liquidacions derivades d'un procediment d'inspecció poden tenir caràcter provisional⁵⁸ quan algun dels elements de l'obligació tributària es determini en funció dels corresponents a altres obligacions que no hagin estat comprovades, o que hagin estat regularitzades mitjançant una liquidació provisional o mitjançant una liquidació definitiva que no sigui ferma. Entre altres supòsits, s'entén que es produeixen aquestes circumstàncies, d'acord amb l'apartat 2 de l'article 190 RGGIT:

- Quan es dictin liquidacions respecte de l'IRPE, IRNR o IP mentre no s'hagin comprovat les autoliquidacions del mateix any natural per l'IP i l'impost sobre la renda que escaigui.
- Quan es dictin liquidacions respecte de l'IRNR i no s'hagi comprovat l'impost directe del pagador dels rendiments corresponents.
- Quan es comprovi l'activitat d'un grup de persones o entitats vinculades i no s'hagi finalitzat la comprovació de totes.
- Quan es dicti la liquidació que anul·li o minori el deute tributari inicialment autoliquidat com a conseqüència de la regularització d'alguns elements de l'obligació tributària perquè ha de ser imputat a un altre obligat tributari o a un tribut o període diferent del regularitzat, sempre que la liquidació resultant d'aquesta imputació no hagi adquirit fermesa.

També ja s'ha esmentat que l'article 101.4.a LGT determina que les liquidacions derivades d'un procediment d'inspecció poden tenir caràcter provisional quan hi hagi elements de l'obligació tributària la comprovació de la qual amb caràcter definitiu no hagi estat possible durant el procediment. Es tracta dels casos en què concorri alguna de les causes següents, segons el que disposa l'apartat 3 de l'article 190 RGGIT:

- Quan hi hagi una reclamació judicial o un procés penal que afecti els fets comprovats.
- Quan no s'hagi pogut finalitzar la comprovació i investigació dels elements de l'obligació tributària com a conseqüència que no s'han obtingut les dades sol·licitades a tercers.
- Quan es comprovi la procedència d'una devolució i les actuacions inspectores s'hagin limitat en els termes previstos en l'article 178.3.c RGGIT.
- Quan es facin actuacions de comprovació i investigació per part dels serveis d'intervenció en matèria d'impostos especials.

Finalment, d'acord amb el que disposa l'article 101.4.b LGT, les liquidacions derivades d'un procediment d'inspecció poden tenir caràcter provisional en els supòsits previstos en aquest paràgraf, i també en els casos següents previstos per l'article 190.4 RGGIT:

- Quan s'hagi plantejat un supòsit de conflicte en l'aplicació de la norma tributària i no constitueixi l'objecte únic de la regularització, sempre que sigui possible la pràctica d'una liquidació provisional pels restants elements de l'obligació tributària.
- Quan concloguin les actuacions de comprovació i investigació en relació amb part dels elements de l'obligació tributària, sempre que aquesta pugui ser desagregada. El procediment d'inspecció ha de continuar respecte dels altres elements de l'obligació tributària.
- Quan en un procediment d'inspecció es faci una comprovació de valors de la qual derivi un deute a ingressar i es regularitzin altres elements de l'obligació tributària. En aquest supòsit, s'ha de dictar una liquidació provisional com a conseqüència de la comprovació de valors i una altra que ha d'incloure la totalitat del que s'ha comprovat.
- Quan així es determini en altres disposicions legals o reglamentàries.

Els elements de l'obligació tributària comprovats o investigats en el curs d'unes actuacions que finalitzen amb una liquidació provisional no es poden regularitzar de nou en un procediment inspector posterior, excepte en determinats supòsits i en relació amb els elements de l'obligació afectats per les circumstàncies que preveu l'article 190, apartats 2 i 3, RGGIT. Per contra, els elements de l'obligació tributària no comprovats o investigats es poden regularitzar en un procediment de comprovació o investigació posterior⁵⁹.

⁽⁵⁹⁾Art. 190.6 i 7 RGGIT

Finalment, el RGGIT assenyala que la liquidació que es dicti com a conseqüència d'un procediment inspector ha d'incorporar els **interessos de demora** reportats, en principi, fins al dia en què es dicti o s'entengui dictada la liquidació⁶⁰. En particular:

⁽⁶⁰⁾Art. 191 RGGIT

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

Liquidació dels interessos de demora

Les actes i els actes de liquidació practicats han d'especificar les bases de càlcul sobre les quals s'apliquen els tipus d'interès de demora, els tipus d'interès i les dates de començament i finalització dels períodes de meritació.

Segons el que disposa l'article 191.4 RGGIT, quan la liquidació resultant del procediment inspector sigui una quantitat a retornar, la liquidació d'interessos de demora s'ha d'efectuar de la manera següent:

- Quan es tracti d'una devolució d'ingressos indeguts, s'han de liquidar a favor de l'obligat tributari interessos de demora en els termes de l'article 32.2 LGT.
- Quan es tracti d'una devolució derivada de la normativa d'un tribut, s'han de liquidar interessos de demora a favor de l'obligat tributari d'acord amb el que preveuen l'article 31 LGT i l'article 125 RGGIT.

4.2. Actes amb acord

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

Les **actes amb acord** són una espècie de transacció, que només es pot plantejar respecte de determinats aspectes de l'acta d'inspecció, no sobre tots. No obstant això, les matèries sobre les quals es pot plantejar la transacció són força àmplies: qüestions d'estimació, valoració o mesurament, o bé la concreció de conceptes jurídics indeterminats o d'aplicació de la norma al cas concret.

Lectura recomanada

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

L'article 155.1 LGT estableix, respecte de les actes amb acord, el següent:

"quan per a l'elaboració de la proposta de regularització s'hagi de concretar l'aplicació de conceptes jurídics indeterminats, quan resulti necessària l'apreciació dels fets determinants per a l'aplicació correcta de la norma al cas concret, o quan calgui fer estimacions, valoracions o mesuraments de dades, elements o característiques rellevants per a l'obligació tributària que no es puguin quantificar de manera certa, l'Administració tributària, amb caràcter previ a la liquidació del deute tributari, pot concretar aquesta aplicació, l'apreciació dels fets o l'estimació, valoració o mesurament mitjançant un acord amb l'obligat tributari en els termes que preveu aquest article."

L'acta amb acord

Segons l'opinió de Pérez Royo, l'acta amb acord és fruit de la negociació que es produeix al llarg de les actuacions entre l'inspector i l'obligat tributari fins a arribar a una conclusió que sigui acceptable per a totes dues parts.

Contingut de les actes amb acord

A més del contingut essencial de les actes, al qual ja hem fet referència (de l'art. 153 LGT), l'acta amb acord⁶¹ ha d'incloure necessàriament el contingut següent:

- El fonament de l'aplicació, estimació, valoració o mesurament fet.
- Els elements de fet, fonaments jurídics i quantificació de la proposta de regularització.
- Els elements de fet, fonaments jurídics i quantificació de la proposta de sanció que, si escau, sigui procedent, a la qual és aplicable la reducció que preveu l'article 188.1 LGT (un 50%), i la renúncia a la tramitació separada del procediment sancionador.
- Manifestació expressa de la conformitat de l'obligat tributari amb la totalitat del contingut a què es refereixen els paràgrafs anteriors.

⁽⁶¹⁾Art. 155.2 LGT

Per a la subscripció de l'acta⁶² amb acord és necessària la concurrència dels **requisits** següents:

⁽⁶²⁾Art. 155.3 LGT

1) **L'autorització de l'òrgan competent per a liquidar**, que pot ser prèvia o simultània a la subscripció de l'acta amb acord.

És a dir, l'inspector competent ha de donar la seva autorització perquè se signi l'acta amb acord. Si no ho fa, ho ha de motivar suficientment. En aquest cas, han de continuar les actuacions inspectores fins a la signatura d'un altre tipus d'acta, de conformitat o de disconformitat. En aquest sentit, l'article 155.7 LGT estableix que la falta de subscripció d'una acta amb acord en un procediment inspector no pot ser motiu de recurs o reclamació contra les liquidacions derivades d'actes de conformitat o disconformitat.

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

L'acord es perfà mitjançant la subscripció de l'acta per part de l'obligat tributari o el seu representant i la inspecció dels tributs. S'entén produïda i notificada la liquidació i, si escau, imposada i notificada la sanció, en els termes de les propostes formulades, si transcorreguts deu dies comptats des de l'endemà de la data de l'acta, no s'ha notificat a l'interessat un acord de l'òrgan competent per a liquidar en què es rectifiquen els errors⁶³.

⁽⁶³⁾Art. 155.5 LGT

Confirmades les propostes, el dipòsit fet s'aplica al pagament d'aquestes quantitats. Si s'ha presentat un aval o certificat d'assegurança de caució, l'ingrés s'ha de fer en el termini de pagament en període voluntari (art. 62.2 LGT), amb la possibilitat d'ajornar o fraccionar el pagament, introduïda per la reforma de la LGT efectuada per la Llei 36/2006, de 29 de novembre, de mesures per a la prevenció del frau fiscal.

Tramitació de l'acta amb acord

El RGGIT dedica un precepte a les actes amb acord⁶⁴, segons el qual cal atènyer-se a les previsions següents:

⁽⁶⁴⁾Art. 186 RGGIT

L'autorització

Quan de les dades i els antecedents obtinguts en les actuacions de comprovació i investigació, l'òrgan inspector entengui que pot procedir la conclusió d'un acord perquè hi concorre algun dels supòsits assenyalats en l'article 155 LGT, ho ha de posar en coneixement de l'obligat tributari. Després d'aquesta comunicació, l'obligat tributari pot formular una proposta amb la finalitat d'aconseguir un acord.

L'autorització de l'òrgan competent per a liquidar ha de ser expressa i anterior o simultània a la subscripció de l'acta, i s'ha d'adjuntar a aquesta.

Una vegada desenvolupades les oportunes actuacions per a fixar els possibles termes de l'acord, l'òrgan inspector ha de sol·licitar l'autorització corresponent per a la subscripció de l'acta amb acord de l'òrgan competent per a liquidar.

La data i el lloc de formalització de l'acta s'han de comunicar a l'obligat tributari juntament amb les dades necessàries i els tràmits que calgui fer per a la constitució del dipòsit o garantia a què es refereix l'article 155.3.b LGT.

Abans de procedir a la signatura de l'acta, l'obligat tributari ha d'acreditar fefaentment la constitució del dipòsit o garantia en els termes següents:

a) En el cas de la constitució d'un dipòsit, mitjançant l'aportació del justificant de constitució del dipòsit en la Caixa General de Dipòsits o en les seves sucursals. Aquest dipòsit ha de cobrir l'import total del deute tributari i, si escau, de la sanció.

b) En el cas de la formalització d'un aval o una assegurança de caució, mitjançant l'aportació del certificat de l'entitat de crèdit o societat de garantia recíproca o de l'entitat asseguradora.

La garantia ha de cobrir l'import total del deute tributari, de la sanció i el 20% de totes dues quantitats. Ha de ser de durada indefinida i romandre vigent fins que es produeixi l'extinció de l'import garantit. La garantia s'ha de constituir a disposició de l'òrgan competent per a liquidar. Si posteriorment no es paga l'import consignat en l'acta amb acord, el document en què es formalitzi la garantia s'ha de posar a disposició de l'òrgan competent per a recaptar-la.

Si en el moment assenyalat per a la signatura de l'acta l'obligat tributari no ha aportat el justificant de la constitució del dipòsit o garantia, s'entén que ha desistit de la formalització de l'acta amb acord.

Una vegada signada l'acta, s'entén dictada i notificada la liquidació d'acord amb la proposta que s'hi hagi formulat, si transcorregut el termini de deu dies, comptats a partir de l'endemà de la data de l'acta, no s'ha notificat a l'obligat tributari una liquidació de l'òrgan competent per a liquidar en què es rectifiquin els errors materials.

En cas que s'hagi notificat una liquidació en què es rectifiquin els errors materials, s'han de seguir els tràmits següents:

a) Si la liquidació és inferior a l'import del dipòsit, s'ha de procedir a aplicar-lo pagament del deute i alliberar la resta.

b) Si la liquidació és superior a l'import del dipòsit, s'ha d'aplicar-lo al pagament del deute i s'ha de lliurar un document d'ingrés per la diferència.

c) Si la liquidació és superior a l'import de la garantia, s'ha de lliurar un document d'ingrés per l'import de la liquidació.

Quan l'obligat tributari subscriu una acta amb acord que no afecti tots els elements regularitzats de l'obligació tributària, s'ha de procedir de la manera següent:

- Si es manifesta la conformitat a la resta dels elements regularitzats no inclosos en l'acta amb acord, la proposta de liquidació que conté l'acta de conformitat ha d'incloure tots els elements regularitzats de l'obligació tributària. La quota tributària inclosa en la proposta de liquidació continguda en l'acta amb acord minora la continguda en l'acta de conformitat.
- Si es manifesta la disconformitat a la resta dels elements regularitzats no inclosos en l'acta amb acord, la proposta de liquidació que conté l'acta de disconformitat ha d'incloure tots els elements regularitzats de l'obligació tributària. La quota tributària inclosa en la proposta de la liquidació que conté l'acta amb acord minora la continguda en l'acta de disconformitat.

Si respecte als elements regularitzats de l'obligació tributària no inclosos en l'acta amb acord s'atorga la conformitat parcial, s'ha de procedir de la manera següent:

- Si de la proposta derivada dels fets als quals l'obligat tributari ha prestat la seva conformitat no resulta una quantitat a retornar, s'han de formalitzar simultàniament, a més de l'acta amb acord, dues actes relacionades entre si en els termes següents: una acta de conformitat, que ha de contenir els elements regularitzats de l'obligació tributària als quals l'obligat tributari hagi prestat la seva conformitat, i una acta de disconformitat, que ha d'incloure la totalitat dels elements regularitzats de l'obligació tributària. Les quotes tributàries incloses en les propostes de liquidació contingudes

La garantia

Una vegada satisfet el deute sense haver estat necessària l'execució de la garantia, s'ha de procedir d'ofici a retornar-la.

en l'acta de conformitat i en l'acta amb acord minoren la continguda en l'acta de disconformitat.

- Si de la proposta derivada dels fets als quals l'obligat tributari hagi prestat la seva conformitat resulta una quantitat a retornar, s'ha de formalitzar una única acta de disconformitat en què s'han de fer constar els elements regularitzats de l'obligació tributària als quals l'obligat tributari presta la seva conformitat a efectes de l'aplicació de la reducció de la sanció prevista en l'article 188.1 LGT. La quota tributària inclosa en la proposta de liquidació continguda en l'acta amb acord minora la continguda en l'acta de disconformitat.

Són tres els efectes de la signatura de l'acta amb acord:

a) En primer lloc, per a la imposició de les sancions que puguin procedir com a conseqüència d'aquestes liquidacions és aplicable la reducció del 50%⁶⁵.

⁽⁶⁵⁾Art. 188.1 LGT

Ara bé, aquesta reducció no és aplicable i, per tant, l'exigeix l'Administració quan s'hagi interposat contra la regularització o la sanció el recurs contenciós administratiu corresponent o, en el supòsit que s'hagi presentat un aval o certificat d'assegurança de caució en substitució del dipòsit, quan no s'ingressin en període voluntari les quantitats derivades de l'acta amb acord, en el termini de l'article 62.2 LGT o en els terminis fixats en l'acord d'ajornament o fraccionament que hagi concedit l'Administració tributària amb garantia d'aval o certificat d'assegurança de caució⁶⁶.

⁽⁶⁶⁾Art. 188.2 a LGT

b) En segon lloc, la LGT assenyala que el contingut de l'acta amb acord s'entén íntegrament acceptat per l'obligat i per l'Administració tributària⁶⁷.

⁽⁶⁷⁾Art. 155.6 LGT

c) Finalment, la liquidació i la sanció derivades de l'acord només poden ser objecte d'impugnació o revisió en via administrativa pel procediment de declaració de nul·litat de ple dret que preveu l'article 217 LGT, i sense perjudici del recurs que pugui procedir en via contenciosa administrativa per l'existència de vicis en el consentiment.

Avantatges de les actes amb acord

Com Pérez Royo indica, en l'acta amb acord cadascuna de les parts obté avantatges. L'Administració aconsegueix eliminar la litigiositat, amb la renúncia per part de l'obligat tributari a la impugnació. A més, aconsegueix una considerable simplificació dels tràmits, de manera especial en estalviar-se el procediment separat per a la imposició de sancions. També se simplifica i s'assegura el pagament, mitjançant el dipòsit o aval simultani a la signatura de l'acta.

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

4.3. Actes de conformitat

Les actes de conformitat són les que s'estenen fent constar la conformitat expressa de l'obligat tributari respecte dels fets i de la proposta de regularització que aquestes contenen. Aquesta conformitat de l'obligat tributari té com a conseqüència directa la reducció de la sanció que, si escau, escaigui imposar, en un 30%.

Tramitació de les actes de conformitat

Amb caràcter previ a la signatura de l'acta de conformitat⁶⁸ es concedeix un tràmit d'audiència a l'interessat perquè al·legui el que convingui al seu dret. Quan l'obligat tributari o el seu representant manifestin la seva conformitat amb la proposta de regularització que formuli la inspecció dels tributs, s'ha de fer constar expressament aquesta circumstància en l'acta.

S'entén produïda i notificada la liquidació tributària d'acord amb la proposta formulada en l'acta si, en el termini d'un mes comptat des de l'endemà de la data de l'acta, no s'ha notificat a l'interessat cap acord de l'òrgan competent per a liquidar, amb algun dels continguts següents:

- Rectificant errors materials.
- Ordenant completar l'expedient mitjançant la realització de les actuacions que siguin procedents.
- Confirmant la liquidació proposada en l'acta.
- Estimant que en la proposta de liquidació hi ha hagut un error en l'apreciació dels fets o una aplicació indeguda de les normes jurídiques, i concedint a l'interessat un termini d'audiència previ a la liquidació que es practiqui.

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

a) Generalment és tàcita. És a dir, la proposta continguda en l'acta, acceptada pel subjecte passiu, es converteix en liquidació si en el termini d'un mes l'inspector competent no decideix una altra cosa. Aquesta liquidació s'entén notificada a l'obligat tributari amb la mateixa signatura de l'acta i el pagament s'ha de fer en el termini del període voluntari (art. 62.2 LGT), que es compta a partir que es compleix aquest mes. L'acta ha d'iniciar el termini per a pagar i els recursos que es poden interposar, encara que el subjecte hagi prestat la seva conformitat, ja que posteriorment pot decidir recórrer.

b) De vegades, tal com indica l'article 187.3.a RGGIT, l'inspector competent per a liquidar pot confirmar la proposta de liquidació que conté l'acta, o bé pot procedir a la rectificació d'errors materials. En tots dos casos, s'ha de notificar l'acord corresponent a l'obligat tributari.

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

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

D'altra banda, és possible que l'obligat presti la seva conformitat parcial als fets i a les propostes de regularització i liquidació (art. 187.2 RGGIT). Si de la proposta derivada dels fets als quals presta la seva conformitat no resulta una quantitat a retornar, es formalitzen dues actes relacionades entre si de manera simultània (una acta de conformitat amb els elements regularitzats de l'obligació tributària a la qual s'hagi prestat la conformitat i una acta de disconformitat que conté la totalitat dels elements regularitzats de l'obligació

⁽⁶⁸⁾ Art. 156 LGT i 187 RGGIT

El tràmit d'audiència

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

tributària; la quota resultant de la proposta de liquidació de l'acta de conformitat minora la continguda en l'acta de disconformitat). En canvi, si de la proposta derivada dels fets als quals s'ha prestat conformitat resulta una quantitat a retornar, es formalitza una única acta de disconformitat, en què han de constar els elements regularitzats de l'obligació tributària als quals es presta conformitat, a efectes de l'aplicació de la reducció de la sanció.

Així mateix, cal tenir en compte que, tal com estableix l'article 187.4 RGGIT, l'obligat tributari no pot revocar la conformitat manifestada en l'acta, sense perjudici del seu dret a recórrer contra la liquidació resultant d'aquesta i a presentar al·legacions quan s'estima que en la proposta de liquidació hi ha hagut error en l'apreciació dels fets o una aplicació indeguda de les normes jurídiques.

Finalment, si resulta un deute a ingressar, s'ha de lliurar juntament amb l'acta el document d'ingrés. Per a l'inici dels terminis de pagament previstos en l'article 62.2 LGT, s'ha de tenir en compte la data en què s'entengui dictada i notificada la liquidació, tret que es dicti expressament liquidació, en aquest cas cal atènyer-se a la data de la seva notificació.

Finalment, en relació amb **els efectes de la signatura de l'acta de conformitat**, la LGT determina que per a la imposició de les sancions que puguin procedir com a conseqüència d'aquestes liquidacions és aplicable la reducció del 30%⁶⁹.

⁽⁶⁹⁾Art. 156.4 LGT

Ara bé, s'ha de tenir en compte que el subjecte el que fa és prestar la seva conformitat a la quota, els recàrrecs i els interessos, no a la sanció, que encara no s'ha imposat en el procediment sancionador corresponent.

En cas que l'obligat tributari, després d'haver prestat la seva conformitat a la proposta de regularització, interposi una reclamació o recurs contra aquesta, queda sense efecte la reducció de la sanció per conformitat, inicialment prevista⁷⁰.

⁽⁷⁰⁾Art. 188.2 b LGT

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

Exemple

S'han efectuat actuacions de comprovació i investigació de caràcter general a l'entitat Z, SL en relació amb l'impost de societats de fa dos exercicis. El procediment d'inspecció s'inicia el 12 de febrer d'aquest exercici i la signatura de les actes s'efectua el 16 de juny d'aquest exercici, amb el resultat següent: es considera que cal incrementar la base imposable en 10.000 euros, import comptabilitzat en el compte de despeses diverses que no tenen la consideració de deduïbles. L'obligat tributari està d'acord amb la reducció de la xifra de despeses.

En aquest supòsit, s'ha de confeccionar una acta de conformitat, que reflecteixi la regularització corresponent a les despeses diverses.

En relació amb el termini en què s'ha de fer l'ingrés del deute resultant de la liquidació, cal destacar que en les actes de conformitat, segons l'article 187.3 RGGIT, s'entén produïda la liquidació tributària d'acord amb la proposta formulada en l'acta si, transcorregut el termini d'un mes des de l'endemà al de la data d'aquesta, no s'ha notificat a l'interessat l'acord de l'inspector en cap. En conseqüència, en aquest cas, s'entén produïda la liquidació el 17 de juliol d'aquest exercici.

Així, segons els terminis que regula l'article 62.2.b LGT, el termini d'ingrés del deute serà des d'aquesta data fins al dia 5 del segon mes posterior, és a dir, fins al 5 de setembre d'aquest exercici.

4.4. Actes de disconformitat

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

Quant a la tramitació de les actes de disconformitat⁷¹, quan l'obligat tributari o el seu representant no subscriu l'acta o manifesti la seva disconformitat amb la proposta de regularització que formuli la inspecció dels tributs o no compareixi en la data assenyalada per a la signatura de l'acta, s'ha de fer constar expressament aquesta circumstància en l'acta de disconformitat, a la qual s'ha d'adjuntar un informe en què s'exposin els fonaments de dret en què es basi la proposta de regularització.

⁽⁷¹⁾Art. 157 LGT i 188 RGGIT

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

Davant les al·legacions efectuades i l'acta, s'ha de dictar l'acte administratiu que correspongui, que s'ha de notificar a l'obligat tributari. Si l'inspector amb competència per a liquidar acorda la rectificació de la proposta continguda en l'acta per error en l'apreciació dels fets o aplicació indeguda de les normes jurídiques i aquesta rectificació afecta qüestions no al·legades per l'obligat tributari, ha de notificar l'acord de rectificació perquè en un termini de quinze dies, des de l'endemà de la notificació de l'obertura d'aquest termini, efectui les

al·legacions oportunes i manifesti la seva conformitat o disconformitat amb la nova proposta formulada en l'acord de rectificació. Finalitzat aquest termini, es dicta la liquidació procedent, que s'ha de notificar a l'obligat tributari.

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

5. Aplicació del mètode d'estimació indirecta

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

La major part de les circumstàncies descrites en la LGT que permeten la utilització d'aquest mètode tenen en comú l'incompliment de **deures de diversa índole** per part de l'obligat tributari⁷²:

(72) Art. 53.1 LGT

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

Els incompliments de deures per part dels obligats tributaris

(73) Art. 193.3 i 4 RGGIT

El RGGIT dedica dos apartats de l'article 193 a precisar l'abast de dues de les circumstàncies descrites en la LGT que permeten la utilització del mètode d'estimació indirecta⁷³.

S'entén que hi ha resistència, obstrucció, excusa o negativa a l'actuació inspectora quan hi concorri alguna de les conductes que regula l'article 203.1 LGT. Entre altres, constitueixen resistència, obstrucció, excusa o negativa a les actuacions de l'Administració tributària les conductes següents:

- No facilitar l'examen de documents, informes, antecedents, llibres, registres, fitxers, factures, justificants i assentaments de comptabilitat principal o auxiliar, programes i arxius informàtics, sistemes operatius i de control, i qualsevol altra dada amb transcendència tributària.
- No atendre algun requeriment degudament notificat.
- La incompareixença, excepte causa justificada, en el lloc i temps que s'hagi assenyalat.
- Negar o impedir indegudament l'entrada o permanència en finques o locals als funcionaris de l'Administració tributària o el reconeixement de locals, màquines, instal·lacions i explotacions relacionats amb les obligacions tributàries.
- Les coaccions als funcionaris de l'Administració.

D'altra banda, s'entén que hi ha incompliment substancial de les obligacions comptables o registrals:

- Quan l'obligat tributari incompleixi l'obligació de portar la comptabilitat o els llibres registres establerts per la normativa tributària. Se'n presumeix l'omissió quan no s'exhibeixin a requeriment dels òrgans d'inspecció.
- Quan la comptabilitat no reculli fidelment la titularitat de les activitats, béns o drets.
- Quan els llibres o registres continguin omissions, alteracions o inexactituds que ocultin o dificultin greument la constatació de les operacions realitzades.
- Quan, aplicant les tècniques o els criteris generalment acceptats a la documentació facilitada per l'obligat tributari, no es pugui verificar la declaració o determinar amb exactitud les bases o rendiments objecte de comprovació.
- Quan la incongruència provada entre les operacions comptabilitzades o registrades i les que haurien de resultar del conjunt d'adquisicions, despeses o altres aspectes de l'activitat permeti presumir, d'acord amb el que disposa l'article 108.2 LGT, que la comptabilitat o els llibres registre són incorrectes.

Les bases o els rendiments es determinen mitjançant l'**aplicació de qualsevol dels mitjans següents**⁷⁴ o de diversos d'ells conjuntament:

(74) Art. 53.2 LGT

- Aplicació de les dades i antecedents disponibles que siguin rellevants a aquest efecte.
- Utilització dels elements que indirectament acreditin l'existència dels béns i de les rendes, i dels ingressos, les vendes, els costos i els rendiments que siguin normals en el respectiu sector econòmic, ateses les dimensions de les unitats productives o familiars que s'hagin de comparar en termes tributaris.
- Valoració de les magnituds, els índexs, els mòduls o les dades que concorren en els obligats tributaris respectius, segons les dades o els antecedents que es posseeixin de supòsits similars o equivalents.

Mitjans de valoració de les bases o rendiments

(75) Art. 193.5 RGGIT

D'acord amb el que preveu el RGGIT, hi són aplicables les regles següents⁷⁵:

Si es tracta d'activitats econòmiques en l'IRPF, s'han de tenir en compte, preferentment, els signes, índexs o mòduls establerts per al mètode d'estimació objectiva quan es tracti de contribuents que hagin renunciat a aquest últim mètode de determinació de la base imposable, sense perjudici que, un cop acreditada l'existència de rendiments procedents d'activitats econòmiques per un import superior al que deriva de l'aplicació dels signes, índexs o mòduls esmentats, el rendiment que s'ha d'integrar a la base imposable sigui el realment comprovat.

Si es tracta de l'IVA, s'han de tenir en compte, preferentment, els índexs, mòduls i altres paràmetres establerts per al règim simplificat quan es tracti de subjectes passius que hagin renunciat a aquest últim règim, sense perjudici que, demostrada l'existència d'operacions subjectes i no exemptes que determinin quotes reportades per un import superior al que deriva de l'aplicació dels signes, índexs o mòduls esmentats, les quotes que s'han d'integrar seran realment les que derivin de les operacions comprovades i d'acord amb el que estableix l'article 81.1 LIVA.

D'altra banda, la mateixa LGT estableix que, quan hi sigui aplicable el mètode d'estimació indirecta, la inspecció dels tributs ha d'adjuntar a les actes incoades per a regularitzar la situació tributària dels obligats tributaris un **informe raonat**⁷⁶ sobre:

(76) Art. 158.1 LGT

- Les causes determinants de l'aplicació del mètode d'estimació indirecta.
- La situació de la comptabilitat i registres obligatoris de l'obligat tributari.
- La justificació dels mitjans triats per a la determinació de les bases, els rendiments o les quotes.
- Els càlculs i les estimacions efectuats en virtut dels mitjans triats.

Cal tenir present que en cas que les actes en què es proposi la regularització de la situació tributària de l'obligat mitjançant l'aplicació del mètode d'estimació indirecta se subscriuguin en disconformitat, es pot elaborar un **únic informe** que reculli totes dues circumstàncies⁷⁷.

(77) Art. 193.6 RGGIT

Així mateix, la LGT assenyala que l'aplicació d'aquest mètode **no requereix un acte administratiu previ** que el declari, si bé en els recursos i les reclamacions que siguin procedents contra els actes i les liquidacions resultants, es pot plantejar la procedència de l'aplicació d'aquest mètode⁷⁸.

(78) Art. 158.2 LGT

Presentació de proves per part de l'obligat tributari

L'obligat tributari que no estigui d'acord amb l'aplicació del mètode d'estimació indirecta es pot oposar a la seva aplicació davant l'òrgan competent per a resoldre el procediment, o bé ho pot fer, després de la notificació de la liquidació, en via de recurs.

Quant a això, l'article 158.3 LGT estableix que les dades, els documents o les proves relacionats amb les circumstàncies que van motivar l'aplicació del mètode d'estimació indirecta únicament es poden tenir en compte en la regularització o en la resolució dels recursos o reclamacions que s'interposin contra aquesta en els supòsits següents:

a) Quan s'aportin amb anterioritat a la proposta de regularització. En aquest cas, el període transcorregut des de l'apreciació d'aquestes circumstàncies fins a l'aportació de les dades, documents o proves no s'inclou en el còmput del termini de dotze mesos de durada màxima de les actuacions de l'article 150 LGT.

b) Quan l'obligat tributari demostrï que les dades, els documents o les proves presentats després de la proposta de regularització van ser d'aportació impossible en el procediment. En aquest cas, s'ha d'ordenar la retroacció de les actuacions al moment en què es van apreciar les circumstàncies esmentades.

Finalment, l'estimació indirecta es pot aplicar en relació amb la **totalitat o part dels elements** integrants de l'obligació tributària. Així mateix, l'apreciació d'alguna o algunes de les circumstàncies previstes en l'article 53.1 LGT no determina per si sola l'aplicació del mètode d'estimació indirecta si, d'acord amb les dades i els antecedents obtinguts al llarg del desenvolupament de les actuacions inspectores, es pot determinar la base o la quota mitjançant el mètode d'estimació directa o objectiva⁷⁹.

(79) Art. 193.1 i 2 RGGIT

6. Procediment per a la declaració de frau de llei

El **frau de llei tributària** (conflicte en l'aplicació de la norma tributària, segons l'estranya terminologia emprada per la LGT) consisteix en un o diversos actes que originen un resultat contrari a una norma jurídica, emparats en una altra norma dictada amb una finalitat diferent.

S'entén que hi ha conflicte en l'aplicació de la norma tributària quan s'eviti totalment o parcialment la realització del fet imposable o es minori la base o el deute tributari mitjançant actes o negocis⁸⁰ en què concorrin les circumstàncies següents:

⁽⁸⁰⁾Art. 15.1 LGT

- Que, considerats individualment o en el seu conjunt, siguin notòriament artificiosos o impropis per a la consecució del resultat obtingut.
- Que de la seva utilització no resultin efectes jurídics o econòmics rellevants, diferents de l'estalvi fiscal i dels efectes que s'hagin obtingut amb els actes o negocis usuals o propis.

Conseqüències de la declaració de frau de llei

1) Aplicació de la norma eludida o que s'ha tractat d'eludir, de manera que es frustra el tracte fiscal més avantatjós: deixar de pagar totalment o parcialment el tribut o obtenir qualsevol benefici fiscal.

2) Requalificació de l'acte: es prescindeix de la qualificació d'acord amb la naturalesa jurídica (que s'entén creada amb abús de les formes jurídiques amb la finalitat d'elusió) i se sotmet a tributació com si encaixés en el pressupost de la norma que s'ha tractat d'eludir. Ara bé, aquesta requalificació és únicament a efectes fiscals. A efectes civils o mercantils, l'acte o negoci fet per les parts és vàlid i produeix efectes.

3) Exigència d'interessos de demora. Es reporten des de l'endemà de la finalització del termini que hagi correspost per a ingressar el tribut relatiu a la norma defraudada, fins al moment en què, després de la declaració del frau, l'Administració efectivament liquida l'impost corresponent a la norma defraudada. S'apliquen sobre la quantitat que s'ha deixat d'ingressar.

4) Exclusió de les sancions. En principi, amb el frau de llei es produeix una falta d'ingrés, la qual cosa està tipificada, amb caràcter general, com a infracció tributària. Però el legislador exclou les sancions, perquè en aquests casos considera que no hi ha infracció tributària, per raons de política fiscal (es considera que és menys greu cometre un frau a la llei que una infracció).

Tal com estableix la LGT⁸¹, perquè la inspecció dels tributs pugui declarar el conflicte en l'aplicació de la norma tributària s'ha d'emetre prèviament un **informe favorable de la comissió consultiva**.

⁽⁸¹⁾Art. 159. 1 LGT

Tramitació de l'informe de la comissió consultiva

D'acord amb l'article 159.2 LGT, quan l'òrgan actuant consideri que hi poden concórrer les circumstàncies del frau de llei, ho ha de comunicar a l'interessat, i li ha de concedir un termini de quinze dies per presentar al·legacions i aportar o proposar les proves que consideri procedents.

Rebudes les al·legacions i un cop practicades, si escau, les proves procedents, l'òrgan actuant ha de remetre l'expedient complet a la comissió consultiva. El temps transcorregut des que es comunicuï a l'interessat la procedència de sol·licitar l'informe preceptiu fins a la recepció d'aquest informe per part de l'òrgan d'inspecció és considerat com una interrupció justificada del còmput del termini de les actuacions inspectores (art. 159.3 LGT).

El termini màxim per a emetre l'informe és de tres mesos des de la remissió de l'expedient a la comissió consultiva (art. 159.4 LGT). Aquest termini pot ser ampliat mitjançant un acord motivat de la comissió consultiva, sense que aquesta ampliació pugui excedir un mes.

Transcorregut el termini màxim sense que la comissió consultiva hagi emès l'informe, es reprèn el còmput del termini de durada de les actuacions inspectores, i es manté l'obligació d'emetre aquest informe, encara que es poden continuar les actuacions i, si escau, dictar una liquidació provisional respecte dels altres elements de l'obligació tributària no relacionats amb les operacions analitzades per la comissió consultiva (art. 159.5 LGT).

Segons el que disposa la LGT, l' **informe de la comissió consultiva vincula l'òrgan d'inspecció sobre la declaració del conflicte en l' aplicació de la norma**⁸².

⁽⁸²⁾Art. 159.6 LGT

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

Declaració de conflicte en l'aplicació de la norma tributària

Segons el que estableix el RGGIT, quan l'òrgan d'inspecció que estigui tramitant el procediment consideri que hi poden concórrer les circumstàncies que preveu l'article 15 LGT, ho ha de notificar⁸³ a l'obligat tributari i li ha de concedir un termini d'al·legacions de quinze dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació de l'obertura d'aquest termini.

Una vegada rebudes les al·legacions i, si escau, practicades les proves procedents, l'òrgan que estigui tramitant el procediment ha d'emetre un informe sobre la concurrència o no de les circumstàncies que preveu l'article 15 LGT, que s'ha de remetre juntament amb l'expedient a l'òrgan competent per a liquidar.

En cas que l'òrgan competent per a liquidar estimi que hi concorren aquestes circumstàncies ha de remetre a la comissió consultiva a què es refereix l'article 159 LGT l'informe i els antecedents. La remissió s'ha de notificar a l'obligat tributari, amb indicació de la interrupció del termini de durada del procediment.

En cas que l'òrgan competent per a liquidar consideri motivadament que no hi concorren aquestes circumstàncies ha de retornar la documentació a l'òrgan d'inspecció que estigui tramitant el procediment, la qual cosa s'ha de notificar a l'obligat tributari.

La comissió consultiva ha d'emetre un informe en què, de manera motivada, s'ha d'indicar si escau o no la declaració del conflicte en l'aplicació de la norma tributària. Aquest informe s'ha de comunicar a l'òrgan competent per a liquidar que hagi remès l'expedient, que n'ha d'ordenar la notificació a l'obligat tributari i la continuació del procediment d'inspecció.

En cas que s'acordi l'ampliació del termini per a emetre el dit informe, l'acord s'ha de notificar a l'obligat tributari i s'ha de traslladar, així mateix, a l'òrgan d'inspecció.

La comissió consultiva

La constitueixen dos representants de l'òrgan competent per a contestar les consultes tributàries escrites, un dels quals actua com a president, i dos representants de l'Administració tributària actuant.

⁽⁸³⁾Art. 194 RGGIT

Finalment, cal destacar que la interrupció del còmput del termini de durada del procediment no impedeix la pràctica de les actuacions inspectores que durant aquesta situació es puguin desenvolupar en relació amb els elements de l'obligació tributària no relacionats amb els actes o negocis analitzats per la comissió consultiva.

7. Altres disposicions del procediment inspector

1) Comprovació d'obligacions formals

Quan l'objecte del procediment d'inspecció sigui comprovar i investigar el compliment d'**obligacions tributàries formals**, s'ha de donar audiència a l'obligat tributari per un termini de quinze dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació de l'obertura d'aquest termini, una vegada concloses les actuacions de comprovació i investigació⁸⁴.

⁽⁸⁴⁾Art. 192 RGGIT

Finalitzat el tràmit d'audiència, s'ha de procedir a documentar el resultat de les actuacions de comprovació i investigació en una diligència o un informe.

Quan el procediment finalitzi mitjançant una diligència o un informe, s'ha d'incorporar a l'expedient sancionador que, si escau, s'iniciï com a conseqüència del procediment d'inspecció, sense perjudici de la remissió que s'hagi d'efectuar quan sigui necessari per a la iniciació d'un altre procediment d'aplicació dels tributs.

2) Entitats que tributin en règim de consolidació fiscal

La comprovació i investigació de la societat dominant i del **grup fiscal** s'ha de fer en un únic procediment d'inspecció, que ha d'incloure la comprovació de les obligacions tributàries del grup fiscal i de la societat dominant objecte del procediment⁸⁵.

⁽⁸⁵⁾Art. 195 RGGIT

En cada entitat dependent que sigui objecte d'inspecció com a conseqüència de la comprovació d'un grup fiscal s'ha de desenvolupar un únic procediment d'inspecció. Aquest procediment ha d'incloure la comprovació de les obligacions tributàries que es deriven del règim de tributació individual de l'IS i les altres obligacions tributàries objecte del procediment i incloure actuacions de col·laboració respecte de la tributació del grup pel règim de consolidació fiscal.

La comprovació i investigació en el règim de consolidació fiscal

D'acord amb el que preveu l'article 68.1.a LGT, el termini de prescripció de l'IS del grup fiscal s'interromp:

- Per qualsevol actuació de comprovació i investigació feta amb la societat dominant respecte de l'IS.
- Per qualsevol actuació de comprovació i investigació relativa a l'IS feta amb qualsevol de les societats dependents, sempre que la societat dominant tingui coneixement formal d'aquestes actuacions.

Les interrupcions justificades i les dilacions per una causa no imputable a l'Administració tributària que es produeixin en el curs del procediment seguit amb qualsevol de les entitats dependents i que es refereixin a la comprovació de l'IS, afecten el termini de durada del procediment seguit prop de la societat dominant i del grup fiscal, sempre que la societat dominant tingui coneixement formal d'això i des d'aquest moment.

La documentació del procediment seguit prop de cada entitat dependent s'ha de desglossar, a efectes de la seva tramitació, de la manera següent: un expedient relatiu a l'IS, en què s'ha d'incloure la diligència resum a què es refereix l'article 98.3.g RGGIT (aquest expedient s'ha de remetre a l'òrgan que estigui duen a terme les actuacions de comprovació i investigació de la societat dominant i del grup fiscal), i un altre expedient relatiu a les altres obligacions tributàries objecte del procediment.

La documentació del procediment seguit prop de l'entitat dominant es desglossa, a efectes de la seva tramitació, de la manera següent: un expedient relatiu a l'IS del grup fiscal, que ha d'incloure les diligències resum, i un altre expedient relatiu a les altres obligacions tributàries objecte del procediment.

3) Declaració de responsabilitat en el procediment inspector

Quan en el curs d'un procediment d'inspecció, l'òrgan actuant tingui coneixement de fets o circumstàncies que puguin determinar l'existència de **responsables** a què es refereix l'article 41 LGT, es pot acordar l'inici del procediment per a declarar aquesta responsabilitat⁸⁶.

⁽⁸⁶⁾Art. 196 RGGIT

L'inici s'ha de **notificar** a l'obligat tributari amb indicació de les obligacions tributàries i els períodes que inclogui la declaració de responsabilitat i el precepte legal en què es fonamenti.

Quan l'abast de la responsabilitat inclogui les sancions, és necessari que s'hagi iniciat prèviament el procediment sancionador.

La derivació de l'acció administrativa als responsables subsidiaris requereix la **declaració prèvia de fallit del deutor principal** i, si n'hi ha, dels responsables solidaris. Els òrgans de recaptació han d'acreditar, a petició dels d'inspecció, la condició de fallit dels deutors principals i responsables solidaris, i se n'ha de deixar constància en la comunicació d'inici del procediment de declaració de responsabilitat.

La declaració de responsabilitat en el procediment inspector

El tràmit d'audiència al responsable s'ha de fer després de la formalització de l'acta al deutor principal i, quan la responsabilitat inclogui les sancions, de la proposta de resolució del procediment sancionador al subjecte infractor. El responsable disposa d'un termini de quinze dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació de l'obertura d'aquest termini, per a formular les al·legacions i aportar la documentació que consideri oportunes, tant respecte del pressupòsit de fet de la responsabilitat com de les liquidacions o sancions que inclogui aquest pressupòsit.

Excepte en els supòsits en què la llei disposi que no és necessari l'acte previ de derivació de responsabilitat, el responsable no té la condició d'interessat en el procediment d'inspecció o en el sancionador i s'han de considerar no presentades les al·legacions que formuli en aquests procediments.

L'acord de declaració de responsabilitat correspon a l'òrgan competent per a dictar la liquidació i s'ha de dictar després de l'acord de liquidació al deutor principal o, si escau, d'imposició de sanció al subjecte infractor. L'acord de declaració de responsabilitat s'ha de notificar al responsable abans de la finalització del termini voluntari d'ingrés atorgat al

deutor principal. Si no s'efectua la notificació en aquest termini, s'ha de procedir d'acord amb el que disposa l'article 124.3 RGR.

Aquest precepte del RGR disposa que quan el procediment per a declarar la responsabilitat l'iniciïn els òrgans competents per a dictar la liquidació i aquesta declaració no s'hagi notificat abans del venciment del període voluntari de pagament del deute resultant de la liquidació, el procediment per a declarar la responsabilitat s'ha de donar per conclòs sense cap més tràmit, sense perjudici que després es pugui iniciar un nou procediment pels òrgans de recaptació; a aquest efecte, les actuacions fetes en el curs del procediment inicial, i els documents i altres elements de prova obtinguts en aquest procediment, n'han de conservar la validesa i eficàcia a efectes probatoris en relació amb el mateix o un altre responsable.

Finalment, l'article 196.4 RGGIT estableix que en els supòsits en què la llei disposi que no és necessari l'acte previ de derivació de responsabilitat, les actuacions inspectores de comprovació i investigació es poden fer directament amb el responsable. En aquests supòsits, les actes s'han de formalitzar i les liquidacions s'han de practicar a nom del responsable.

Activitats

Casos pràctics

1. El 15 de juliol de 2008, la inspecció dels tributs es persona, sense requeriment previ, en el local de negoci dedicat a la venda minorista de calçat pertanyent al senyor López. I aquell dia no es troba present en el local l'empresari esmentat.

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

L'empleada, temerosa de la reacció que pugui tenir el seu cap per facilitar la pràctica de les actuacions inspectores, es nega a col·laborar amb la inspecció, i no aporta les dades que a aquest efecte li són requerides. L'inspector actuant adverteix la dependenta del seu deure de col·laboració i de les repercussions de la seva negativa. Davant la reiteració d'aquesta negativa, l'inspector renuncia a adoptar cap mesura cautelar, però lliura a la dependenta un requeriment de compareixença a nom del senyor López perquè es trobi present en el local el 25 de juliol de 2008, a efectes de la pràctica d'actuacions inspectores.

Arribat el dia assenyalat, i personada la inspecció, i també l'obligat tributari, acompanyat del seu assessor fiscal, aquest pregunta a l'inspector en virtut de quin títol s'inicien les actuacions. L'inspector li respon que la seva actuació s'acomoda al que preveu el pla d'inspecció concret.

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

El 20 de març de 2009, el senyor López, sense haver rebut més notificacions de la inspecció, aconsellat pel seu assessor, decideix presentar diverses declaracions complementàries, i regularitzar la seva situació tributària.

- a) Pot la inspecció dels tributs, en el cas de les actuacions en relació amb el senyor López, personar-se sense requeriment previ en el seu local de negoci?
- b) Davant l'absència de l'obligat tributari, es poden fer actuacions inspectores enfront de l'empleada de la sabateria? Es necessita algun requisit a aquest efecte? Comet una infracció tributària en negar-se a col·laborar davant la inspecció?
- c) En relació amb les actuacions inspectores dutes a terme contra el senyor López, quan s'inicien? Quins són els efectes d'aquest inici?
- d) En paraitzar-se les actuacions inspectores en relació amb el senyor López, s'ha produït una interrupció injustificada?
- e) Quins efectes produeix la presentació de les declaracions complementàries fetes pel senyor López?

2. El 30 d'abril de 2008 va morir el senyor Núñez, resident a Salamanca, i el seu únic hereu és el seu fill. L'herència incloïa l'habitatge habitual, dos apartaments a la costa, un compte corrent i quatre fons d'inversió. El 30 d'octubre de 2008 el senyor Núñez va presentar l'autoliquidació de l'ISD amb un resultat a ingressar de 7.500 €. La base imposable de l'ISD declarada no incloïa el valor corresponent als dos apartaments de la costa.

El 20 de setembre de 2011, el senyor Núñez va rebre al domicili particular una notificació per la qual se li comunicava l'inici d'actuacions de comprovació i investigació de caràcter general respecte a tots els elements de l'obligació tributària de l'impost esmentat i any, i se'l citava perquè el 4 d'octubre de 2011 es personés a les oficines de l'Administració tributària competent i presentés l'escriptura pública de declaració d'hereus i acceptació d'herència, i els originals d'una sèrie de documents bancaris.

Davant el risc que la inspecció descobreixi que no havia inclòs els dos apartaments a la costa, el 25 de setembre de 2011, el senyor Núñez presenta una declaració complementària i fa un ingrés a compte de l'impost de 3.500 € addicionals.

El 4 d'octubre de 2011, el senyor Núñez es persona a l'Administració tributària acompanyat del seu assessor fiscal i hi aporta la documentació requerida. Les actuacions de comprovació i investigació es desenvolupen normalment, fins que el 15 de juny del 2012 s'interrompen injustificadament.

El 14 de novembre de 2012, es notifica al senyor Núñez que es reprenen les actuacions. El 4 de desembre de 2012, el senyor Núñez signa una acta en conformitat que inclou una proposta de regularització de la qual resulta un import a ingressar de 5.000 €.

a) És correcte la forma d'inici del procediment d'inspecció? Quins són els efectes derivats de l'inici d'aquest procediment?

b) Quines són les conseqüències de la interrupció injustificada de les actuacions inspectors de comprovació i investigació?

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

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

a) impedeix la consideració dels pagaments fets amb posterioritat com a extemporanis sense requeriment previ, regulats en l'article 27 LGT.

b) no interromp el termini de prescripció del dret a determinar deutes tributaris, però sí que interromp el termini per a imposar sancions.

c) no interromp el termini de prescripció del dret a determinar deutes tributaris ni de l'acció per a imposar sancions.

2. Les actuacions inspectors...

a) han de ser prèviament notificades en tot cas a l'obligat tributari.

b) es poden iniciar sense comunicació prèvia a l'obligat tributari.

c) han de disposar sempre d'autorització judicial.

3. Les actes d'inspecció...

a) són el mitjà documental pel qual la inspecció es relaciona amb alguna persona.

b) recullen fets o circumstàncies de rellevància per al servei.

c) reuneixen el resultat de les actuacions inspectors i són preparatòries d'una liquidació.

4. Les actuacions inspectors...

a) finalitzen quan l'inspector aconsegueix reunir les proves pertinents, sense cap límit temporal.

b) com a norma general, tenen una durada màxima de sis mesos.

c) com a norma general, tenen una durada màxima de dotze mesos.

5. Els inspectors tributaris tenen competència...

a) per a liquidar els deutes tributaris, però no per a imposar sancions als obligats tributaris.

b) per a investigar i comprovar la situació tributària dels obligats.

c) Totes dues són certes.

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

a) mai no poden entrar al domicili dels obligats tributaris.

b) no poden adoptar mesures cautelars.

c) Totes dues són falses.

7. Un procediment d'inspecció tributària es pot iniciar...

a) d'ofici únicament.

b) tant d'ofici com a petició de l'obligat tributari quan sol·licita que una actuació parcial de la inspecció sigui general.

c) per denúncia pública.

8. La durada del tràmit d'audiència en un procediment inspector...

a) no pot ser inferior a deu dies ni superior a quinze.

b) no pot ser inferior a quinze dies ni superior a vint.

c) no pot ser inferior a quinze dies.

9. Quin dels següents no és un requisit per a subscriure una acta amb acord?

- a) L'autorització de l'òrgan competent per a liquidar.
- b) La constitució d'un dipòsit, aval de caràcter solidari d'entitat de crèdit o societat de garantia recíproca o certificat d'assegurança de caució.
- c) La quantia del deute tributari no superior a 18.000 euros.

10. Les actuacions inspectores que es duguin a terme en oficines públiques s'han de fer...

- a) dins l'horari oficial d'obertura al públic d'aquestes i, en tot cas, dins la jornada de treball vigent.
- b) fora de l'horari oficial d'obertura al públic, ja que és un treball extraordinari de la inspecció de tributs.
- c) sempre en l'horari que li resulti més còmode a l'inspector.

Solucionari

Activitats

Casos pràctics

1.

a) El procediment d'inspecció s'inicia de les formes següents, recollides en els articles 147.1 LGT i 177 RGGIT.

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

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

En primer lloc, mitjançant una comunicació d'inici a l'obligat tributari. Com a regla general, quan s'inicien les actuacions inspectores, s'ha de comunicar a l'obligat tributari aquesta circumstància mitjançant la notificació oportuna; se li ha d'assenyalar dia i hora perquè s'hi presenti i se li ha d'indicar la naturalesa i l'abast de les actuacions que es practicaran.

I en segon lloc, mitjançant la personació de la inspecció sense comunicació prèvia. De manera que la inspecció es pot personar directament sense requeriment previ en els locals de l'obligat tributari (empreses, oficines, dependències, instal·lacions o magatzems), si ho considera procedent (art. 151.2 LGT i 177.2 RGGIT).

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

b) L'article 151.2 LGT assenyalava que "la inspecció es pot personar sense comunicació prèvia en les empreses, oficines, dependències, instal·lacions o magatzems de l'obligat tributari, i les actuacions s'entenen amb aquest o amb l'encarregat o responsable dels locals". En el mateix sentit, es pronuncia l'article 177.2 RGGIT.

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

L'actuació de l'empleada de la sabateria, per tant, en el supòsit de fet, es pot tipificar com una infracció tributària, en virtut del que preveu l'article 203 LGT, que disposa que constitueix una infracció "la resistència, obstrucció, excusa o negativa a les actuacions de l'Administració tributària".

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

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

Per tant, a partir del 15 de juliol de 2008, es produeixen els efectes de l'inici de les actuacions inspectores, establerts en diferents preceptes de la LGT i del RGGIT. És a dir, en primer lloc, s'interromp el termini de prescripció del dret per a determinar els deutes tributaris i del dret per a imposar sancions.

En segon lloc, el pagament que es faci després de l'inici de les actuacions inspectores no es considerarà espontani. S'hi han d'aplicar sancions i interessos de demora fins al dia anterior a l'ingrés.

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

Finalment, es consideren no presentades les consultes plantejades sobre el mateix tema que investiga la inspecció.

d) Quant al concepte d'*interrupció injustificada* per part de la inspecció, l'article 150.2 LGT assenyala que es produeix perquè "no s'ha de fer cap actuació durant més de sis mesos per causes no imputables a l'obligat tributari".

En el supòsit de fet, atès que no s'han practicat actuacions inspectores durant més de sis mesos, se n'ha produït una interrupció injustificada.

e) Quan les actuacions inspectores són interrompudes injustificadament, per causes no imputables a l'obligat tributari, durant més de 6 mesos, els efectes que es produeixen, segons l'article 150.2 LGT, són els següents:

En primer lloc, no es produeix la caducitat del procediment, que continua fins que acaba.

En segon lloc, no s'interromp la prescripció de l'acció per a liquidar el deute.

En tercer lloc, els pagaments fets des de l'inici del procediment fins a la seva represa es consideren pagaments espontanis.

Per tant, en el supòsit de fet, s'ha d'entendre que els ingressos posteriors a la interrupció injustificada són espontanis, i, per tant, s'hi aplica el règim previst per als ingressos extemporanis sense requeriment previ en l'article 27 LGT.

2.

a) El procediment inspector es pot iniciar d'ofici o a petició de l'obligat tributari (art. 147 de la LGT). Els obligats tributaris han de ser informats a l'inici de les actuacions del procediment d'inspecció sobre la naturalesa i l'abast d'aquestes, i dels seus drets i les seves obligacions en el curs d'aquestes actuacions. A efectes d'inici d'aquest procediment, la inspecció dels tributs també podria haver optat per personar-se al domicili del senyor Núñez.

En el supòsit plantejat, el procediment inspector s'inicia d'ofici mitjançant l'oportuna comunicació notificada al senyor Núñez el 20 de setembre de 2011, amb la finalitat d'iniciar efectivament les actuacions inspectores, la qual cosa produeix els efectes següents:

- La interrupció del termini legal de l'Administració per a determinar els deutes tributaris mitjançant la liquidació oportuna i imposar les sancions corresponents quant a l'impost sobre successions i donacions reportat (art. 66.a, 68.1.a i 189 de la LGT). L'Administració tributària disposa d'un termini de quatre anys per a determinar el deute tributari i liquidar-la (art. 66 LGT i 25 Llei de l'ISD). La notificació el 20 de setembre de 2011 de l'inici de les actuacions inspectores de comprovació i investigació és correcta, perquè és prèvia a la prescripció del dret de l'Administració, i a més interromp el termini de prescripció inicial.
- Els ingressos de deutes tributaris pendents posteriors a la notificació de la comunicació d'inici de les actuacions de comprovació i investigació té caràcter de merament a compte sobre l'import de la liquidació derivada de l'acta que s'incoï, sense que impedeixi l'aplicació corresponent de les sancions i recàrrecs resultants de l'acta d'inspecció. En aquest sentit, l'ingrés que el senyor Núñez efectua el 25 de setembre de 2011 s'ha fet després de la notificació de la comunicació de l'inici de les actuacions de comprovació i investigació, el 20 de setembre de 2011, per la qual cosa la declaració complementària no es pot considerar com a extemporània sense requeriment previ i, en conseqüència, el pagament no es pot considerar com a espontani (art. 27 LGT).
- Les consultes tributàries plantejades per l'interessat davant l'Administració tributària que versin sobre la matèria objecte de l'actuació inspectora es consideren no formulades, article 88 LGT.

b) L'article 150 de la LGT regula el termini de les actuacions inspectores i estableix que aquestes han de concloure en el termini de 12 mesos comptat des de la data de notificació a l'obligat tributari de l'inici d'aquest. S'entén que les actuacions finalitzen en la data en què es notifiqui o s'entengui notificat l'acte administratiu resultant d'aquestes. El mateix article preveu la possibilitat d'ampliació d'aquest termini, amb l'abast i els requisits que es determinin reglamentàriament, per un altre període que no pot excedir els 12 mesos, quan hi concorri alguna de les circumstàncies previstes legalment.

En aquest cas el termini de durada de 12 mesos ha de començar a computar-se des del 20 de setembre de 2011, data de la notificació al senyor Núñez de la comunicació d'inici del procediment d'inspecció, per la qual cosa el procediment inspector hauria de finalitzar com a màxim el 20 de setembre de 2012, tret que hi concorri alguna de les circumstàncies legalment previstes d'ampliació del termini de durada de les actuacions del procediment inspector (art. 150.1 LGT). D'acord amb les circumstàncies exposades en l'enunciat d'aquest cas, no hi corre cap de les causes legalment previstes que permetin l'ampliació del termini de durada de les actuacions inspectores, per la qual cosa el procediment inspector hauria de finalitzar dins el termini inicialment previst de dotze mesos, és a dir, el 20 de setembre de 2012.

El 15 de juny de 2012, les actuacions de comprovació i investigació s'interrompen injustificadament, i no es reprenen fins al 14 de novembre de 2012. Aquest incompliment del termini de durada del procediment (12 mesos) no determina la caducitat del procediment inspector, que continua fins que acaba; en aquest cas fins al 5 de gener de 2013, data en què s'entén produïda i notificada la liquidació tributària d'acord amb la proposta formulada en l'acta, sempre que en el termini d'un mes comptat des del 5 de desembre de 2012 no s'hagi notificat al senyor Núñez un acord de l'òrgan competent per a liquidar, amb algun dels continguts previstos legalment (art. 150 i 156 LGT).

Si bé la interrupció injustificada de les actuacions entre el 15 de juny i el 14 de novembre de 2012 no determina la caducitat del procediment inspector, sí que es produeixen determinats efectes respecte de les obligacions tributàries pendents de liquidar.

En primer lloc, no es considera interrompuda la prescripció com a conseqüència de les actuacions inspectores desenvolupades fins a la interrupció injustificada o durant el termini assenyalat. En aquest cas, no es considera interrompuda la prescripció com a conseqüència de les actuacions inspectores desenvolupades des del 20 de setembre de 2011 fins al 15 de juny de 2012.

El termini inicial de prescripció era de quatre anys (art. 66 LGT i art. 25 LISD), comptats a partir de l'endemà del termini reglamentari per a presentar l'autoliquidació corresponent. En aquest cas, el termini de prescripció inicial es va iniciar el 31 d'octubre de 2008 i finalitzava el 31 d'octubre de 2012. En incomplir-se el termini de durada del procediment inspector de 12 mesos, no es considera interrompuda la prescripció com a conseqüència de les actuacions inspectores. No obstant això, no significa que es pugui tornar a considerar el termini inicial de prescripció (del 31 d'octubre de 2008 al 31 d'octubre de 2012), ja que la presentació d'una declaració complementària feta pel senyor Núñez el 25 de setembre de 2011 s'ha de considerar una actuació fefaent de l'obligat tributari conduent a l'autoliquidació del deute tributari interruptiva del termini de prescripció (art. 68 LGT). En conseqüència, el termini de prescripció de quatre anys tornava a comptar a partir del 26 de setembre de 2011.

I en segon lloc, tenen la consideració d'espontanis, a efectes de l'article 27 de la LGT, els ingressos fets per l'obligat tributari des de l'inici del procediment fins a la primera actuació practicada després de l'incompliment del termini de durada del procediment de 12 mesos i que hagin estat imputats per l'obligat tributari al tribut i període objecte de les actuacions inspectores.

En aquest sentit, la declaració complementària presentada pel senyor Núñez el 25 de setembre de 2011 es considera una autoliquidació fora de termini sense requeriment previ de l'Administració tributària i, en conseqüència, s'hi han d'aplicar els recàrrecs per declaració extemporània sense requeriment previ que preveu l'article 27 de la LGT. Atès que la presentació de la declaració complementària es va efectuar una vegada transcorreguts més de 12 mesos des de la finalització del termini establert per a la presentació, el recàrrec és del 20%. Així mateix, se n'exclourien les sancions que s'hagin pogut exigir. En aquest cas, s'han d'exigir els interessos de demora pel període transcorregut des de l'endemà del final dels 12 mesos posteriors a la finalització del termini establert per a la presentació fins al moment en què es va presentar l'autoliquidació. És a dir, no s'exigeixen interessos de demora pel període comprès entre el 31 d'octubre de 2008 i el 31 d'octubre de 2009, però sí pel període comprès entre l'1 de novembre de 2009 i el 25 de setembre de 2011.

Respecte al càlcul del recàrrec per declaració extemporània sense requeriment previ, cal tenir en compte el següent:

- Declaració complementària: 3.500 €.
- Recàrrec del 20%: 700 €.
- Interessos de demora: 332 €.
- Total: 4.532,10 €.

Els interessos de demora (aplicant-hi un percentatge fictici) han estat calculats de la manera següent:

- Del 31/10/2008 al 31/10/2011: no es reporten (art. 27.2.2n. LGT).
- Del 01/11/2009 al 31/12/2009: $3.500 \text{ €} \times 60/365 \times 4,75\% = 27,33 \text{ €}$.
- Del 01/01/2010 al 31/12/2010: $3.500 \text{ €} \times 4,85\% = 169,75 \text{ €}$.
- Del 01/01/2011 al 25/09/2011: $3.500 \text{ €} \times 268/365 \times 5,25\% = 134,92 \text{ €}$.
- Total interessos de demora = $27,33 \text{ €} + 169,75 \text{ €} + 134,92 \text{ €} = 332 \text{ €}$.

Exercicis d'autoavaluació

1. a

2. b

3. c

4. c

5. b

6. c

7. b

8. a

9. c

10. a

