

Memoria del Trabajo de Fin de Grado
(Final Degree Project Report)

La Inspección Tributaria
(Tax Investigation)

Grado en Contabilidad y Finanzas / Accounting and Finances Degree

Curso 2019/2020 / School year 2019/2020

Convocatoria de julio de 2020 / July 2020 call

Fecha de presentación: **XX/XX/XX** / Date of presentation: **XX/XX/XX**

AUTOR / AUTHOR:

Thys, Angelo

TUTOR / COUNSELOR:

Clavijo Hernández, Francisco Félix

RESUMEN

Este trabajo trata de analizar la inspección tributaria, con un especial énfasis en el procedimiento inspector. Para ello se estudia las funciones que lleva a cabo la Inspección de Hacienda y el plazo que la Ley establece para realizar sus actividades de comprobación e investigación con el objeto de regularizar la situación tributaria del obligado tributario. Además, se lleva a cabo un análisis detallado, fase por fase, del procedimiento inspector haciendo hincapié, sobre todo, en las actas de inspección y en el acto de liquidación con el que culmina el procedimiento.

Palabras clave: Inspección tributaria, procedimiento inspector, regularización y liquidación tributaria.

ABSTRACT

This work tries to analyze the tax inspection, with a special emphasis on the inspection procedure. For this, the functions carried out by the Tax Inspection and the term established by Law to carry out its verification and investigation activities, in order to regularize the tax situation of the taxpayer, are studied. In addition, a detailed analysis is carried out, phase by phase, of the inspection procedure, emphasizing, above all, the inspection reports and the act of liquidation that culminates the procedure.

Keywords: Tax inspection, inspection procedure, tax adjustment and liquidation.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

RESUMEN	2
INTRODUCCIÓN	5
1. CONCEPTO.....	5
2. FUNCIONES DE LA INSPECCIÓN	5
2.1. LA COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN.....	6
2.2. LA ACTUACIÓN DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN	6
2.2.1. Las declaraciones informativas	7
2.2.2. Requerimientos individualizados	8
2.2.2.1. La obtención de información de entidades financieras.....	9
2.2.2.2. La obtención de información de determinadas autoridades	9
2.2.2.3. La obtención de información de los funcionarios	10
2.2.2.4. La obtención de información de los profesionales	10
2.3 LA FUNCIÓN DE LIQUIDACIÓN	10
2.4 OTRAS FUNCIONES.....	11
3. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN.....	12
3.1. INICIACIÓN.....	12
3.2. DESARROLLO.....	14
3.2.1. Facultades inspectoras	14
3.2.2. Medidas cautelares que pueden adoptarse por la Inspección	16
3.2.3. Lugar y horario de las actuaciones	17
3.2.4 Plazo de duración de la inspección.....	18
3.2.4.1. Plazo de duración y cómputo del plazo.....	18
3.2.4.2. Suspensión del procedimiento	19
3.2.4.3. Extensión del plazo máximo de duración del procedimiento.....	20
3.2.4.4. Consecuencias del incumplimiento de los plazos	21
3.3. LAS ACTAS DE INSPECCIÓN	21
3.3.1. Contenido de las actas.....	22
3.3.2. Clases de actas.....	23
3.3.2.1. Actas con acuerdo	23

3.3.2.2. Actas de conformidad.....	24
3.3.2.3. Actas de disconformidad.....	25
3.4. TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO. EI ACTO DE LIQUIDACIÓN DEL INSPECTOR JEFE	26
CONCLUSIONES	27
LEGISLACIÓN, JURISPRUDENCIA Y BIBLIOGRAFÍA.....	29

ÍNDICE DE EJEMPLOS

Ejemplo de la comprobación e investigación	6
Ejemplo de una declaración informativa	8
Ejemplo de un requerimiento individualizado	8
Ejemplo de un requerimiento a una entidad financiera	9
Ejemplos de alcance y extensión	13
Ejemplo de una solicitud de una inspección de alcance general	13
Ejemplo de la facultad de acceso a fincas y locales	15
Plazo de duración de la inspección.....	19

INTRODUCCIÓN

Este trabajo trata de analizar, a la luz de la Ley General Tributaria y del Reglamento General de Gestión e Inspección, la Inspección de Hacienda y, en concreto, las funciones de la Inspección y el procedimiento inspector. Para ello, hemos seguido fundamentalmente el método jurídico que, como es sabido, a través de la sistematización y clasificación de las normas, trata de establecer los postulados capitales de nuestro ordenamiento.

Para ello, trato de analizar, en primer lugar, el concepto de inspección para luego profundizar en las funciones de la inspección tributaria, y en particular, en las de comprobación e investigación, obtención de información y liquidación. Sin ánimo de restarle razón de ser a las otras funciones que tiene la Inspección, sí hay que tener en cuenta, desde estas líneas, que son funciones más bien auxiliares o incluso marginales en comparación con las anteriormente mencionadas.

Una vez examinadas las funciones de la Inspección, examino el procedimiento inspector, dividiéndolo en tres fases: 1) en primer lugar, la iniciación del procedimiento, deteniéndome en los modos que existen para iniciar el procedimiento inspector, como son la iniciación de oficio y a instancia del obligado tributario; 2) en segundo lugar, me ocupo del desarrollo del procedimiento, entrando en detalle en: a) las facultades que ostenta el inspector para llevar a cabo su oficio, b) el lugar y horario de la inspección, estudiando, respectivamente, donde y cuando se puede llevar a cabo las actuaciones inspectoras, c) el plazo que se le concede a la Inspección para llevar a cabo sus actividades, y d) las actas de inspección, analizando los tres tipos de actas que existen en nuestro Derecho: las actas con acuerdo, de conformidad, y disconformidad; y 3) en tercer lugar, el acto liquidación con el que culmina el procedimiento y en el que se regulariza y se cuantifica la situación tributaria del obligado tributario.

1. CONCEPTO

La inspección de los tributos puede definirse, de acuerdo con el Diccionario del español jurídico, como el conjunto de órganos, funciones y facultades de las administraciones tributarias dirigidos a la investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias, a la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas y a los valores declarados, formulando las liquidaciones oportunas consecuencia de dichas actuaciones.

No vamos a analizar aquí cada uno de los elementos de esta definición de Inspección. Bástenos el remitirnos a lo que diremos de cada uno de ellos en los epígrafes o a apartados de este TFG correspondientes a cada uno de ellos.

2. FUNCIONES DE LA INSPECCIÓN

El artículo 141 de la Ley General Tributaria indica en su primer inciso que "(l)a inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a" realizar una serie de actividades que pasamos a analizar.

2.1. LA COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN

La comprobación e investigación constituyen sin duda la esencia de la inspección tributaria, y puede decirse, incluso, que las facultades administrativas que la integran determinan su naturaleza primordial. ¿En qué consisten estas funciones inspectoras?

Esquemáticamente, y de una manera bastante precisa, puede decirse que:

- La comprobación es la actividad inspectora consistente en cerciorarse la Inspección si la información declarada por el obligado tributario es exacta y veraz, esto se consigue mediante el examen y la contrastación de su objeto. Siendo su objeto, asimismo, los actos, elementos y valoraciones consignados por el contribuyente en sus declaraciones.
- La investigación, por su parte, es la actividad inspectora que trata de alcanzar la verdad respecto de los hechos imponibles ignorados por la Administración en consecuencia de la ocultación por parte del contribuyente, ya sea porque no lo ha declarado o porque ha falseado su declaración. Es digno de mencionar que he empleado el término “ignorados” y no “desconocidos”, esto se debe a un minucioso matiz, “ignorados” implica que se desconoce la existencia del supuesto de hecho de la obligación tributaria, y, además, que no tiene noticia de ella, es decir, que el obligado tributario no informó de ella.

Un ejemplo aclarará estos dos conceptos.

Ejemplo de la comprobación e investigación

La inspección de los tributos notifica a la señora Hernández el inicio de actuaciones de comprobación e investigación de su situación tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del último ejercicio.

Al llevar a cabo la comprobación de lo declarado por la señora, el inspector se da cuenta que no ha declarado de forma correcta los ingresos recibidos por la prestación de servicios que lleva a cabo. Las cifras estipuladas no concuerdan con la realidad, es decir, hay vicios en la exactitud.

Con el fin de completar el procedimiento de inspección, se investigan los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias, con objeto de descubrir hechos con relevancia tributaria ignoradas por la Administración. Durante su transcurso, el inspector se fija en un incremento patrimonial oculto por una donación recibida de un inmueble. Se trata de un hecho imponible no declarado por el obligado tributario.

2.2. LA ACTUACIÓN DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN

Las funciones de obtención de información de la Inspección son dos:

- a) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con los artículos 93 y 94 de la Ley General Tributaria, a la que se refiere la letra c) del artículo 141 de esta última Ley.

- b) La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas [letra f) del artículo 141 de la Ley General Tributaria]

De la compleja regulación de las actuaciones de obtención de información en los artículos 93 y 94 de la Ley General Tributaria, pueden señalarse algunas notas fundamentales de su régimen jurídico, que son las siguientes:

- a) En el aspecto subjetivo, cabe señalar que están obligados a proporcionar la información a la Inspección todas las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, al igual que las entidades mencionadas en el artículo 35.4 de la LGT/2003; las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.
- b) En el aspecto objetivo, la información que puede solicitar la Inspección y los sujetos a facilitar es sobre cualquier dato con índole o relevancia tributaria, esté relacionado con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del propio obligado o tenga su origen en relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.
- c) En cuanto a los modos de obtención de información, son dos: a) a través de declaraciones informativas; o b) por requerimientos individualizados de la Inspección.

Una exposición agotadora de esta actuación inspectora de obtención de información es prácticamente imposible. Por eso nos vamos a limitar a dar una fugaz idea de las declaraciones informativas y los requerimientos individualizados,

2.2.1. Las declaraciones informativas

Los artículos 31 a 54 del RGI regulan las declaraciones informativas con trascendencia tributaria, que son las siguientes:

- Informar sobre operaciones con terceras personas.
- Informar sobre operaciones incluidas en los libros registro.
- Informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros.
- Suministrar información respecto de determinadas operaciones con participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda.
- Suministrar información respecto de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.
- Otras obligaciones de información.

La forma y los plazos para realizar y tramitar, respectivamente, estas declaraciones informativas quedan determinados en los artículos correspondientes del Reglamento, por lo que no entramos a detallarlos en este Trabajo. En todo caso, sí queremos precisar que las obligaciones de presentar declaraciones suelen tener carácter periódico y constituyen una fuente de información automatizada y continua para la Administración.

Desde un punto de vista de la sociología de los impuestos, cabe señalar que este sistema de obtención de información favorece sin duda a la Administración Tributaria, ya que no tiene que requerir expresamente al obligado el suministro de información, ahorrando tiempo y esfuerzos administrativos.

Ejemplo de una declaración informativa

La señora Hernández es una persona física que desarrolla una actividad profesional. Esto, según el artículo 31 del RGI es causa para presentar una declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas. El modelo a cumplimentar y tramitar por la señora para satisfacer nombrada obligación es el 347 (declaración anual de operaciones con terceros).

2.2.2. Requerimientos individualizados

Los requerimientos individualizados están regulados en los artículos 55 y 57 del RGI.

A estos efectos, debe precisarse que, según el artículo 30.4 del RGI, las solicitudes de información al obligado tributario objeto del procedimiento de inspección no constituyen requerimientos de información y, por tanto, los requerimientos a los que se refieren los artículos 93 y 94 de la LGT/2003, que son los que estamos analizando, sólo se refieren a los requerimientos a terceros, que son los que examinaremos a continuación, destacando, para comenzar, dos aspectos:

- a) De una parte, en la notificación del requerimiento al obligado tributario, la cual deberá incluir los datos identificativos correspondientes, estipulados en el apartado 1 del artículo 55 del RGI, el período de tiempo a que se refiere la información requerida y los datos relativos a los hechos sobre los que se requiere información. El plazo mínimo concedido para que aporte la información solicitada es de 10 días, según el apartado 2 del artículo 55 del RGI¹.
- b) De otra, en que este sistema de obtención de información puede llevarse a cabo en cualquier momento, desde que se produzca la operación a la que corresponde la solicitud, ya sea durante el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o independiente de este.

Ejemplo de un requerimiento individualizado

En el curso del procedimiento de inspección de la señora Hernández, el inspector se percata de una serie de operaciones que ha realizado la señora con la entidad Girasol, S.L. que no fueron declaradas por la última. Para poder contrastar la veracidad de dichas operaciones hará falta un requerimiento de obtención de información a la entidad Girasol, S.L.

¹ En caso de que, a juicio de los órganos de inspección (y también de los de recaudación), la naturaleza de los datos a obtener o de las actuaciones a realizar lo justifiquen, estas actuaciones de obtenciones de información podrán iniciarse de inmediato, incluso sin previo requerimiento

El inspector procede a redactar un requerimiento con los datos que identifican a la señora Hernández, la información que desea obtener de las operaciones realizadas y el período al que afectan dichas operaciones.

La entidad Girasol contesta al inspector diciendo que no tiene constancia de las operaciones objeto de comprobación y por lo tanto es incapaz de aportar documentación que las respalde.

Conviene, no obstante, analizar con algo más de detalle algunos requerimientos singulares,

2.2.2.1. La obtención de información de entidades financieras

Los artículos 93.3 de la LGT/2003 y 57 del RGI disponen que los órganos de Inspección pueden requerir directamente la información de las operaciones financieras de los obligados tributarios a las entidades bancarias o crediticias con las que operen, sin necesidad de notificar de dicho requerimiento al obligado al que se refiera la información requerida

En estos casos, para requerir la información, el órgano de la Inspección ha de tener la autorización correspondiente del Director de departamento o directamente de los Delegados de la AEAT de los que dependa el órgano actuante que solicita la autorización.

Evidentemente, la entidad financiera no puede ampararse en el secreto bancario, para negar la información solicitada en el requerimiento, el cual deberá contener los datos identificativos del objeto cuya información se solicita, de los obligados tributarios afectados y del período al que se refiera.

La entidad financiera requerida debe aportar la información objeto del requerimiento en el plazo otorgado que no podrá ser inferior a 15 días.

Ejemplo de un requerimiento a una entidad financiera

Durante las actuaciones de comprobación e investigación de la señora Hernández, el inspector requiere examinar una serie de transacciones bancarias que la obligada tributaria ha realizado, pero, bajo su juicio, cree que está justificado solicitar la información correspondiente directamente a la entidad bancaria, en vez de al obligado tributario.

De ahí que el inspector redacte una petición con lo que requiere, la obligada a la que incumbe y el período a que afecta. Posteriormente pide al director de su departamento la autorización para hacer dicho requerimiento a la entidad bancaria. El director accede a la petición y expide la autorización a favor del inspector.

Tras enviar la petición, la entidad responde en el plazo otorgado, cumpliendo el requerimiento y permitiendo así al inspector llevar a cabo las pruebas y actuaciones necesarias sin demorarse en exceso.

2.2.2.2. La obtención de información de determinadas autoridades

Los titulares de las entidades públicas enumeradas en el artículo 94 de la LGT/2003 (órganos del Estado, comunidades autónomas, entidades locales, partidos políticos, sindicatos, asociaciones empresariales, juzgados, tribunales, Servicio Ejecutivo de Prevención del Blanqueo de Capitales y la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, entre otros) están obligados a suministrar a la Administración los datos, informes o antecedentes, que les recabe la Inspección a través de requerimientos concretos.

En el caso, de los juzgados y Tribunales, y Servicio Ejecutivo de Prevención del Blanqueo de Capitales y la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, los requerimientos se harán directamente por el superior jerárquico del órgano que pretenda la información. En el ámbito de las competencias del Estado, este órgano será por el Director general, los Directores de departamento, o los Delegados de la AEAT.

En el caso de los juzgados y Tribunales, las informaciones que faciliten a requerimiento de la Inspección han de respetar siempre el secreto de las diligencias sumariales.

2.2.2.3. La obtención de información de los funcionarios

El artículo 93.4 de la LGT/2003 establece que los funcionarios, incluidos los profesionales oficiales (como los Notarios y Registradores) tienen la obligación de aportar a la Inspección toda información con trascendencia tributaria, salvo que sea aplicable:

- El secreto del contenido de la correspondencia.
- El secreto de los datos suministrados con fines exclusivamente estadísticos.
- El secreto del protocolo notarial, con algunas excepciones.

2.2.2.4. La obtención de información de los profesionales

Los profesionales liberales han de facilitar igualmente a la Inspección información de trascendencia tributaria de sus clientes cuando así se lo requieran.

Esta información no puede alcanzar nunca a datos no patrimoniales que conozca el profesional por el ejercicio de su profesión cuya revelación atentaría contra el honor o la intimidad personal y familiar de sus clientes. Tampoco puede alcanzar a datos confidenciales de sus clientes cuya obtención es producto de su prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

En cualquier caso, lo que sí es claro, y así lo señala el artículo 93.5 de la LGT/2003, es que los profesionales no pueden invocar nunca, insisto, nunca, el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

2.3 LA FUNCIÓN DE LIQUIDACIÓN

Una tercera función de la Inspección de los tributos es la de liquidación tributaria, es decir, la de determinación de la cuantía de la deuda tributaria derivada de sus actuaciones de comprobación e investigación.

Antes, en la Ley General Tributaria de 1963 (en adelante LGT/1963), la Inspección no tenía esta función liquidadora², dado que era un órgano auxiliar del órgano gestor de las Delegaciones de Hacienda, que era el que tenía la competencia de liquidar. Tanto es así que las actuaciones de liquidación y las de investigación y comprobación estaban rígidamente separadas tanto procedimentalmente como orgánicamente: la investigación y comprobación, la realizaba la Inspección; y la liquidación, el órgano gestor³. Esto significaba que la inspección sólo se encargaba de investigar y comprobar, y la liquidación derivada de estas actuaciones la practicaba el órgano gestor que, a su vez, no tenía funciones de investigar ni de comprobar.

Hoy esto no es así, y la Inspección tiene la competencia o función de practicar la liquidación tributaria [letra g) del artículo 141 de la LGT/2003], que, como hemos dicho, consiste en determinar la cuantía de la deuda tributaria derivada de sus actuaciones de comprobación e investigación que debe satisfacer el obligado tributario, siendo esta cuantía o importe liquidado el antecedente del ingreso tributario⁴.

Esta función de la Inspección no es auxiliar ni complementaria de otra función inspectora, sino derivada, quiero aclarar, de la de comprobación e investigación; es más, podríamos decir incluso que el acto de liquidación de la Inspección es el acto con que culmina el procedimiento de inspección.

Por lo demás, debe tenerse en cuenta que las liquidaciones tributarias que practica la Inspección pueden ser (artículo 101.2 de la LGT/2003), provisionales o definitivas:

- Son definitivas, las realizadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo las excepciones del apartado 4 del artículo 101 de la LGT/2003.
- Son provisionales, en todos los demás casos.

2.4 OTRAS FUNCIONES

Además de las tres anteriores, la Inspección realiza también otras funciones que están en algún caso, incluso, al margen del procedimiento de inspección, como son:

- La realización de las intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente, que se regirán por lo dispuesto en su normativa específica y, en defecto de regulación expresa, por las normas relativas a las actuaciones y procedimiento de inspección, con exclusión del artículo 149, que se refiere al derecho del obligado tributario a solicitar que se le practique una inspección de carácter general [letra j) del artículo 141 de la LGT/2003].

² Véase Clavijo Hernández, F. (1978), El procedimiento simplificado de liquidación del Real Decreto 1920/1976, de 16 de julio, en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 19, págs. 389 y ss.

³ Clavijo Hernández, F. (1985), "La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984 en relación al Real Decreto 412/182", en *Revista Jurídica de Cataluña*, nº 4, págs.. 201 y ss.

⁴ Sobre el acto de liquidación, véase Clavijo Hernández, F. (1978) "El acto de liquidación", en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 20, págs.. 651 y ss.

- El asesoramiento e informe a órganos de la Administración pública [letra i) del artículo 141 de la LGT/2003].
- Las demás que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes [letra k) del artículo 141 de la LGT/2003].

3. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

El artículo 145.1 de la LGT/2003 establece que el procedimiento de inspección tiene “por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones”.

Este procedimiento⁵ consta de las tres fases siguientes:

3.1. INICIACIÓN

El artículo 147 de la LGT/2003 dispone que hay dos modos de iniciar el procedimiento de inspección:

A) De oficio. El procedimiento se inicia de oficio, generalmente, mediante la comunicación de inicio, en la que han de concretarse:

- Los conceptos y períodos objeto de las actuaciones, así como si se trata de actuaciones de alcance general o parcial.
- Requerimiento de documentación y demás elementos que estime necesario el inspector, al igual que el plazo para cumplir el requerimiento.
- Efecto interruptivo del plazo legal la prescripción.
- Y en su caso, la indicación de la terminación de otro procedimiento (el de comprobación limitada, por ejemplo, según establece el artículo 139.1 de la LGT/2003), cuando esta finalización sea producto de la notificación del inicio de este procedimiento.

Entre esta comunicación de inicio y la fecha fijada para la primera comparecencia ha de mediar un plazo mínimo de 10 días (artículo 87.4 del del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria), contados a partir del día siguiente al de la notificación de la comunicación de inicio para aportar la documentación requerida y efectuar las alegaciones que estime oportunas.

El artículo 177.2 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, también establece que el procedimiento puede también iniciarse de oficio sin previo aviso o comunicación, si así lo estima la Inspección, mediante la personación de la Inspección en la empresa, ya sea en las oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o cualquier otro lugar donde pueda existir alguna

⁵ Véanse sobre el procedimiento inspector, Pérez Royo, F. (2012), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 22 ed., Madrid, Civitas, y Clavijo Hernández, F. (1998), “La inspección tributaria”, en el *Manual de Derecho Financiero. Parte General* (coordinador Javier Lasarte), Editorial Comares, págs.. 571 y ss.

prueba de la obligación tributaria. En este caso, la comunicación de inicio del procedimiento se notifica en ese momento.

Por lo demás, debe indicarse que en la comunicación ha de precisarse si la extensión de la inspección, es decir, los conceptos tributarios y los períodos que serán objeto de comprobación e investigación, y el alcance de la misma, que puede ser total o parcial. Tendrá carácter parcial las actuaciones inspectoras cuando no afecte a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de comprobación o investigación y en todos los supuestos del apartado 3 del artículo 178 del RGI,

Ejemplos de alcance y extensión

A la señora Hernández le llega una notificación de la AEAT, en la cual consta el inicio de un procedimiento de inspección cuya fecha de comienzo es el 3 de septiembre del año 2019. Aparte de lo anterior, queda fijado que será objeto de actuaciones de comprobación e investigación el IRPF del año inmediatamente anterior, es decir, el año 2018.

En este caso se trata de una inspección con un alcance general que se extiende solamente a la inspección de un concepto tributario durante un período impositivo.

La entidad Girasol S.A. recibe una notificación de la AEAT cuyo contenido indica que el inspector actuario quiere realizar una serie de actuaciones que tendrán como objeto la comprobación del Impuesto sobre Sociedades, pero no en su integridad. La inspección desea limitarse a las ventas realizadas por dicha entidad durante los años 2017 y 2018. La fecha de inicio de estas actuaciones queda fijada para el día 18 de septiembre del año 2020.

Aquí nos encontramos con una inspección de carácter parcial, ya que sólo abarca un elemento del concepto tributario objeto del procedimiento. Del mismo modo, la extensión se limita a los dos períodos impositivos.

B) A instancia del obligado tributario, ya que, si las actuaciones fuesen de carácter parcial, el obligado tiene derecho en los quince primeros días a solicitar que esas actuaciones parciales se transformen en otras de carácter general respecto al tributo y, en su caso, períodos afectados.

La Administración está obligada a ampliar las actuaciones, o iniciar una inspección de carácter general, en los seis meses siguientes a la presentación de la solicitud, y si no lo hace, las actuaciones de carácter parcial, según dispone el artículo 149.3 de la LGT/2003, no interrumpen “el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general”.

Ejemplo de una solicitud de una inspección de alcance general

El día 5 de mayo del año 2020 le llega una carta de notificación a la entidad Girasol S.A. comunicando la iniciación de unas actuaciones de alcance parcial respecto de las ventas realizadas por la entidad durante el año 2017. Interrumpiéndose el plazo de prescripción.

En primer lugar, la entidad Girasol S.A. puede, ante tal notificación, solicitar una inspección de alcance general hasta el día 25 del mismo mes y año (decimoquinto día hábil contado a partir

de la notificación). Si bien, solo puede afectar al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2017 y no a otros tributos ni períodos distintos a este concepto tributario.

En segundo lugar, es importante precisar que la interrupción de la prescripción solo afecta al tributo y período que son objeto de las actuaciones inspectoras y, por lo tanto, no se trata de un efecto que surta sobre la situación tributaria de la entidad de un modo global. O sea, los demás períodos del concepto tributario (Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2017) y las demás obligaciones tributarias no sufrirán del efecto interruptivo.

Acto seguido, el administrador de la entidad Girasol S.A. envía una carta el día 11 del mismo mes y año, solicitando a la Administración tributaria una inspección de alcance general respecto de la obligación tributaria y los períodos de este, objeto del procedimiento.

La Administración recibe la solicitud el día 13 de mayo del año 2020. A partir de ahora la Administración cuenta con 6 meses para estimar la solicitud del obligado tributario. Dicho de otro modo, tiene hasta el día 26 de enero de 2021 (contando los días hábiles desde la recepción de la solicitud del obligado tributario).

La Administración no responde a la solicitud en el plazo estipulado y, por lo tanto, no cambia el alcance del procedimiento. La consecuencia de este incumplimiento es la nulidad del efecto interruptivo para comprobar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2017 con carácter general.

3.2. DESARROLLO

El objeto de esta segunda fase es el de fijar los hechos sobre los que se va a llevar a cabo la regularización que terminará en el momento en que va a formalizarse el acta de Inspección. Para ello las actuaciones inspectoras han de desarrollarse haciendo uso la Inspección de sus facultades y del modo establecido en la Ley General Tributaria y en el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria.

3.2.1. Facultades inspectoras

Las facultades de la Inspección que, a estos efectos, han de ser considerados como un agente de la autoridad (apartado 4 del artículo 142 de la LGT/2003), vienen reguladas en el artículo 142 de la LGT/2003, y son las siguientes:

a) Examen de la documentación con trascendencia tributaria, y en concreto, la de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizados, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, además de la documentación recogida en el artículo 171.1 del RGI.

Esta facultad permite también al Inspector actuario la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

La documentación se podrá analizar en el formato del que disponga el obligado tributario, es decir, la documentación se pondrá a disposición de la inspección, tal como la posee el obligado

tributario. Además, podrá ser analizada de inmediato por el inspector. En caso de no encontrarse en un formato físico sino informático se podrá pedir su impresión o, si así lo desea, la mera visualización en pantalla.

En caso de requerir cierta información que no debe hallarse a disposición del inspector, le concederá al obligado tributario un plazo mínimo de 10 días, a contar desde el día siguiente a la notificación del requerimiento.

b) Acceso a fincas y locales. Para acceder el inspector a las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones objeto del procedimiento o exista alguna prueba de los mismos, será suficiente con la autorización del titular de dichos inmuebles o, en su defecto, la autorización escrita del Delegado o Director del Departamento.

Otra cosa sería si la entrada y/o registro fuera a un domicilio constitucionalmente protegido. En este caso, el inspector deberá obtener, en caso de que el obligado tributario no dé su consentimiento, la autorización judicial pertinente, según dispone el artículo 113 de la LGT/2003.

En el caso de las sociedades o personas jurídicas, hay que tener en cuenta que el domicilio protegido no son todos los locales y establecimientos de la entidad, sino solo se extiende, según precisa la STC 69/1999 “a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisión ajena, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros”.

Ejemplo de la facultad de acceso a fincas y locales⁶

La inspección decide registrar el local donde se encuentra la contabilidad de la empresa Girasol S.A., y accede al local con una autorización del delegado y analiza la información que estima oportuna.

El administrador de la sociedad, al enterarse de esta actuación de la inspección, habla con su asesor fiscal, y se percató de que su local goza de la garantía constitucional sobre la protección del domicilio, puesto que en dicho local se custodian documentos de la vida diaria de la sociedad que quedan reservados al conocimiento de terceros.

La conclusión que podemos sacar en este caso, de acuerdo con las sentencias del tribunal supremo de 23-04-2010 y 30-09-2010, es que el registro llevado a cabo por la inspección es ilegal, ya que es necesaria la autorización judicial en estos casos.

c) Requerir la colaboración de los obligados tributarios en el desarrollo de sus funciones. Si el obligado es requerido por la inspección tiene la obligación de acudir en persona, y si no es posible esto, podrá hacerlo por medio de un representante. Como es lógico, el obligado o su

⁶Ejemplo inspirado en la explicación de Pérez Royo, F.: “Derecho Financiero y Tributario”, 22 ed., Civitas, Madrid, 2012, págs. 330 y 331.

representante deben acudir al lugar señalado, en el día y hora indicados en el requerimiento y aportar la documentación solicitada.

Cuestión distinta es que el inspector se persone sin previa comunicación en el lugar donde han de practicarse las actuaciones. En este caso, puedan darse dos situaciones:

a) que el obligado tributario o su representante se encuentren presentes, serán ellos quienes han de atender al inspector y colaborar con él en todo lo que les solicite;

y b) que no estuvieran presentes el obligado o su representante, cualquier persona encargada o responsable del área o del lugar en donde se realicen las actuaciones, tiene el deber de colaborar con el inspector.

3.2.2. Medidas cautelares que pueden adoptarse por la Inspección

El Inspector, en caso de considerarlo oportuno, puede adoptar, según establece el artículo 146 de la LGT/2003, medidas cautelares con el fin de “impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición”.

Las medidas que se adopten han de ser proporcionadas y limitadas en el tiempo a los fines indicados sin que puedan practicarse por la Inspección aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación al obligado. Una vez adoptadas, las medidas las debe ratificar el órgano competente para resolver el procedimiento y han de levantarse tan pronto desaparezcan las circunstancias que la motivaron.

Estas medidas cautelares pueden consistir -así lo dispone el párrafo segundo del artículo 146 de la LGT/2003- “en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate”.

No podemos entrar a examinar con detalle estas medidas. A efectos de proporcionar una idea sencilla y muy general de las mismas, cabe señalar, siguiendo lo dispuesto en el artículo 181 del Reglamento de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que:

- El precinto se realiza mediante la ligadura sellada de libros, registros, equipos electrónicos, sobres, paquetes, cajones, puertas de estancias o locales o cualquier otro elemento que pueda constituir prueba, a fin de que no se abran sin la autorización y control de la Inspección.
- El depósito consiste en poner los elementos de prueba bajo custodia de la persona física o jurídica que se determine por la Administración.
- La incautación se lleva a cabo mediante la toma de posesión de los elementos de prueba que tengan carácter mueble. La Inspección en este caso ha de adoptar las medidas necesarias para su adecuada conservación.

En todo caso, sí debe tenerse claro que estas tres medidas no son incompatibles entre sí y que los documentos u objetos depositados o incautados pueden, en caso de que sea necesario, ser precintados.

Por último, en el ámbito procedimental, ha de precisarse que el apartado quinto del artículo 181 del citado Reglamento de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, dispone que el obligado tributario, en el plazo improrrogable de 5 días, contados a partir del día siguiente al de notificación de la medida cautelar, puede formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar, quien deberá ratificar, modificar o levantar la medida adoptada por la Inspección mediante acuerdo motivado en el plazo de 15 días desde su adopción.

3.2.3. Lugar y horario de las actuaciones

El lugar y horario de las actuaciones inspectoras se encuentran regulados con bastante precisión en los artículos 151 y 152 de la LGT/2003, que establecen dónde y a qué horas pueden llevarse a cabo estas actuaciones administrativas.

1) Por lo que respecta al lugar, el artículo 151 dispone:

Primero, que las actuaciones inspectoras pueden llevarse indistintamente, según determine el inspector:

- En el domicilio fiscal del obligado tributario o, el sitio en el que se halla el domicilio, despacho u oficina del representante.
- En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.
- En el lugar donde exista alguna prueba del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.
- En las oficinas de la propia Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan realizarse en ellas.

Segundo, que cuando se trate de sujetos que están obligados a llevar contabilidad, el examen de los libros y demás documentación deberá realizarse por la Inspección en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, estando presente él o una persona designada por él, salvo que el propio obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas. No obstante, el inspector puede analizar en las oficinas de la Administración tributaria las copias (en cualquier soporte) de los libros y documentos.

Y tercero, la Inspección, si se trata de registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario, podrá requerir que el obligado tributario los presente en las oficinas de la Administración tributaria.

2) En lo que se refiere al horario de las actuaciones, hay que tener en cuenta, como establece el artículo 152 de la LGT/2003, el lugar en el que se realicen las actuaciones:

- Si realizan en las oficinas de la Administración, el horario será el oficial de apertura al público de las oficinas y, en todo caso, dentro de la jornada de trabajo vigente.

- Si se llevan a cabo en los locales del obligado tributario ha de respetarse la jornada laboral de oficina o de la actividad en que se realice en los mismos, “con la posibilidad de que pueda actuarse de común acuerdo en otras horas o días”.

Por lo demás, debe señalarse también que “cuando las circunstancias lo exijan” como, por ejemplo, en los casos de que exista peligro de que desaparezcan o se destruyan elementos de prueba o de que haya una especial celeridad que exija su desarrollo fuera de la jornada laboral, las actuaciones inspectoras pueden realizarse fuera del horario señalado, en cuyo caso el artículo 182.2 del Reglamento de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, exige la autorización del Delegado o del Director del Departamento, en caso de oposición del obligado tributario.

3.2.4 Plazo de duración de la inspección

3.2.4.1. Plazo de duración y cómputo del plazo

El artículo 150 de la LGT/2003 dispone que las actuaciones inspectoras “deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general.

b) 27 meses, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora”.

Y precisa esta letra b del artículo 150. 1 de la LGT/2003 que cuando “se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos”.

Nada hay que explicar en relación con la duración del plazo de desarrollo de las actuaciones inspectoras. Lo que sí quiero precisar, siguiendo a una parte de la doctrina del Derecho Tributario, es que difícilmente puede considerarse el plazo de los 18 meses como un plazo general. Este será el plazo aplicable sobre todo a las pequeñas y medianas empresas, en tanto que para las demás, el plazo general será el de la letra b), de los 27 meses.

Este plazo de 18 ó 27 meses se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio de la inspección hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de la mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar

el plazo de resolución, establece el artículo 150.2 de la LGT/2003 que “será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución”.

Lo que sí conviene tener claro que el plazo del procedimiento “será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo sólo afecten a algunas de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo, salvo el supuesto de desagregación, al que nos referiremos a continuación al examinar la suspensión del procedimiento.

Plazo de duración de la inspección

La inspección va a iniciar un procedimiento de inspección con la entidad Girasol S.A., dicho obligado tributario tiene una cifra anual de negocios de 7.580.000 euros, una cifra muy por encima del requerido para auditar sus cuentas y, por lo tanto, el plazo que será concedido a los inspectores es de 27 meses.

Pensemos ahora que el día 8 de junio de 2020 se notifica al obligado tributario, Girasol S.A., la iniciación de un procedimiento de inspección que concierna el IS durante el ejercicio 2018 cuyo plazo, para realizar las actuaciones pertinentes por parte de los inspectores, es de 27 meses. El resultado de las actuaciones llevadas a cabo por el inspector se plasma en un acta que se firma de conformidad el día 15 de mayo de 2021. La liquidación de las obligaciones tributarias se dicta el día 21 de julio de 2021. Esta se notifica el día 3 de septiembre de 2021 al obligado tributario.

Como podemos apreciar, se cumple la obligación de notificar al contribuyente dentro del plazo de 27 meses. Además, en la notificación inicial se estipuló la duración del procedimiento de inspección.

3.2.4.2. Suspensión del procedimiento

Para empezar, ha de señalarse que una cosa es la suspensión y otra la interrupción. Las dos tiene en común la paralización del cómputo del plazo establecido en la Ley. Sin embargo, una y otra operan de manera diferente. La interrupción paraliza efectivamente el plazo, sin embargo, el plazo que se inicia no es el mismo, sino que comienza uno nuevo, ya que el plazo, diciéndolo en un lenguaje llano, vuelve a comenzar desde cero, que es lo que ocurre con el plazo de prescripción.

Sin embargo, la suspensión opera de otro modo. El plazo se paraliza evidentemente igual que en la interrupción, pero se diferencia en que, cuando se vuelve a computar, el plazo no comienza de cero, como en la interrupción, sino que se reanuda el remanente de duración que queda.

En la inspección, el plazo se suspende desde el momento en que concurra alguna de estas circunstancias que señala el párrafo primero del apartado tercero del artículo 150 de la LGT/2003:

- La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta ley.

- La recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de estas de un procedimiento inspector en curso.
- El planteamiento por la Administración Tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales previstas en la normativa relativa a las Comunidades Autónomas o la recepción de la comunicación de este.
- La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva.
- El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta Ley.
- La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Conviene tener claro que mientras el procedimiento esté suspendido no se podrá llevar a cabo ninguna actuación inspectora. Si bien la suspensión del plazo no exime a los obligados tributarios de su deber de contestación a las solicitudes realizadas previamente por el inspector.

Ahora bien, si el inspector entiende que hay elementos, períodos u obligaciones tributarias que no están afectadas por la suspensión, podrá continuar las actuaciones respecto de estos elementos, períodos u obligaciones tributarias, siempre que los desagregue del procedimiento.

En estos casos, cada parte del procedimiento se registrará “por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo”, y la parte desagregada continúa el procedimiento, pudiendo, en su caso, practicarse por ellos la correspondiente liquidación.

Lo que sí señala el artículo 150.3 de la LGT/2003 que a efectos informativos debe comunicársele al obligado tributario la suspensión del procedimiento, indicándoles que elementos, períodos u obligaciones tributarias tienen el plazo suspendido y que elementos, períodos u obligaciones tributarias, al no verse afectados por las causas que motivan la suspensión, no los tienen el plazo suspendido.

La suspensión finaliza cuando tenga entrada el documento en el registro de la correspondiente Administración Tributaria de cuyo contenido se derive que ha cesado la causa de suspensión, se consiga notificar o se constata que la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor.

3.2.4.3. Extensión del plazo máximo de duración del procedimiento

Los apartados cuarto y quinto del artículo 150.5 de la LGT/2003 regulan los supuestos en que el plazo de inspección puede extenderse más allá de los 18 ó 27 meses establecidos en este mismo artículo. Son tres los casos:

El primero son los denominados por el profesor Pérez Royo “días de cortesía” a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de la LGT/2003, en los que el obligado tributario solicita que no se lleven actuaciones inspectoras y que se suspenda el plazo para atender requerimientos. Estos días no pueden exceder en su conjunto de 60 “para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo”.

El segundo es el derivado de la aportación tardía de documentación solicitada, tras la manifestación inicial de que no la tiene o que no va a aportarla o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento (primer párrafo del apartado quinto del artículo 150 de la LGT/2003). La extensión será de 3 meses si el obligado tributario aporta la documentación requerida una vez transcurrido al menos 9 meses desde el inicio del procedimiento; y de 6 meses si la aportación se hace después de la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.

El tercero se da cuando el inspector tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta de la base imponible del Impuesto, el obligado aporte datos, documentos o pruebas relacionadas con estas circunstancias. En este tercer supuesto la extensión del procedimiento será por un período de 6 meses.

3.2.4.4. Consecuencias del incumplimiento de los plazos

El incumplimiento del plazo no determina -así lo establece el artículo 150.6 de la LGT/2003- la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación”, pero producirá una serie de efectos respecto de las obligaciones tributarias pendientes de liquidar; concretamente, tres:

El primer efecto es que no se considera interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el procedimiento realizado. Esto implica que, si como consecuencia de la eliminación de este efecto interruptivo, la prescripción se hubiera producido, la Administración no puede liquidar la obligación tributaria del impuesto inspeccionado. Si no se hubiese consumado la prescripción, la Administración puede seguir con sus actuaciones, pero para ello tiene que realizar un acto muy similar al de inicio de la inspección informando al obligado tributario, a través de una notificación formal, “sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse”. La notificación del acto, evidentemente, interrumpe la prescripción y se reabre el plazo de los cuatro años de prescripción.

El segundo es que los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al concepto tributario y período objeto del procedimiento inspector tendrán el carácter de espontáneos a efectos del artículo 27 de esta Ley y, por tanto, darán lugar a la liquidación del recargo por declaración extemporánea, pero no se apreciará por ello infracción tributaria.

El tercer efecto es que no se exigirán intereses de demora desde que se produzca del incumplimiento del plazo de los 18 ó 27 meses hasta la finalización del procedimiento.

3.3. LAS ACTAS DE INSPECCIÓN

El acta es el documento que pone fin a la instrucción del procedimiento de inspección. El artículo 143.2 de la LGT/2003 la define con estos términos: “Las actas son los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma”.

Esta doble finalidad -recoger el resultado de la inspección y propuesta de regularización- es la que tienen las actas hoy en nuestro Derecho, cuyo estudio vamos a realizar analizando, por un lado, su contenido, y por otro, sus clases y formalización según el tipo de actas.

3.3.1. Contenido de las actas

El contenido de las actas aparece regulado en los artículos 153 de la LGT/2003 y 176 del RGI. De acuerdo con estos dos artículos, en el cuerpo de las actas han de constar las siguientes menciones:

- El lugar y la fecha de formalización del acta.
- El nombre y los apellidos o razón social, NIF y domicilio fiscal del contribuyente, al igual que el nombre y los apellidos de los funcionarios que suscriban el acta. En el caso de haber un representante deberá indicarse su nombre, sus apellidos y NIF, así como su función.
- Los elementos esenciales del hecho imponible, su nexo al obligado tributario y los fundamentos de derecho en los que se basa su regulación.
- La regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda, en su caso. De no ser así, el inspector declarará la situación del obligado tributario como correcta.
- La conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación.
- Los trámites del procedimiento posteriores al acta. En el caso de que sea un acta con acuerdo o de conformidad, los recursos aplicables contra el acto de liquidación, el órgano ante quién hubiera que presentarse y el plazo para interponerlos.
- Indicios o no de la comisión de infracciones tributarias.
- La fecha de inicio de las actuaciones, las ampliaciones de plazo, en su caso y el cómputo de las interrupciones justificadas y de las dilaciones no imputables a la Administración, también, en sus respectivos casos.
- La presentación o no de alegaciones, durante el trascurso de las actuaciones o durante la audiencia previa, por el obligado tributario y, en el caso de que las hubiera efectuado, la valoración jurídica de las mismas por el inspector.
- El carácter provisional o definitiva de la liquidación que derive del acta. En el caso de liquidación provisional, ha de hacerse constar las circunstancias que determinen dicho carácter y los elementos de la obligación tributaria a que se haya extendido las actuaciones de comprobación
- En el caso de actas con acuerdo deberá constar la fecha en que el órgano competente, es decir, el Inspector-jefe, haya otorgado la preceptiva autorización y los datos identificativos del depósito o de la garantía constituida por el obligado tributario.
- En el caso de que el obligado tributario esté sujeto a deberes contables y registrales en relación con la obligación tributaria y período comprobado, ha de hacerse constar en el acta la situación de los libros o registros obligatorios, con expresión de los defectos o anomalías que tengan transcendencia para la resolución del procedimiento o para la determinación o calificación de las infracciones tributarias.

Por último, debe señalarse que por cada obligación tributaria podrá extenderse una única acta respecto de todo el ámbito temporal objeto de comprobación a fin, dice el apartado tercero del artículo 176 del RGI, “de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos periodos comprobados”.

3.3.2. Clases de actas

Los tipos o clases de actas de inspección son tres:

- Con acuerdo
- De conformidad
- De disconformidad

El estudio de estas tres clases de actas lo vamos a realizar por separado, examinando al propio tiempo la formalización y tramitación de estas actas.

3.3.2.1. Actas con acuerdo

Las actas con acuerdo están reguladas en los artículos 155 de la LGT/2003 y 186 del RGI, y se caracterizan, como señala el profesor Pérez Royo⁷, porque su contenido es fruto de un acuerdo, de una negociación entre la Administración y el obligado tributario, lo cual hace que nos encontremos ante un acta distinta de las de conformidad y disconformidad, que, como veremos, son actos unilaterales de la Inspección.

Estas actas con acuerdo no pueden formalizarse en cualquier comprobación o investigación inspectora, sino únicamente en estos tres supuestos de contornos imprecisos e indeterminables:

- Cuando para la elaboración de una propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados.
- Cuando resulte necesaria la apreciación de hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al supuesto concreto.
- Cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no se puedan cuantificar de forma cierta.

La iniciativa para formalizar este tipo de actas es competencia del inspector actuario cuando “entienda”, dice el artículo 186 del RGI, que puede proceder la conclusión de un acuerdo por concurrir alguno de los tres supuestos señalados. En este caso, precisa ese mismo artículo 186 del RGI, el inspector ha de ponérselo en conocimiento del obligado tributario, quien “podrá formular una propuesta de acuerdo”.

A la vista de esta propuesta del obligado, se realizará por la inspección las actuaciones (negociaciones) necesarias para fijar los términos -esto es lo importante- del acuerdo.

Una vez conseguido este acuerdo, para la formalización del acta es necesario que se den estos dos requisitos que vienen establecidos en el artículo 155.3 de la LGT/2003:

⁷Pérez Royo, F.: “Derecho Financiero y Tributario”, 26 ed., Civitas, Madrid, 2016, pág. 344

- Autorización expresa del inspector jefe, a no ser que la autorización se hubiera dado con anterioridad.
- La constitución de un depósito o aval de carácter solidario de una entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.

Estas actuaciones inspectoras terminan con la suscripción del acta, que, obviamente, ha de ir acompañada de la autorización del Inspector Jefe y de la aportación por el obligado tributario del justificante del depósito o de la garantía. Si no aporta el justificante, se entiende que el obligado ha desistido de firmar el acta. La firma del acta supone la perfección del acuerdo, según puntualiza el apartado 4 del mismo artículo 155 de la LGT/2003.

Por su parte, el artículo 155.5 de la LGT/2003 precisa a este respecto que “se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos diez días, contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo”.

Confirmadas las propuestas formuladas, el depósito realizado se aplicará al pago de dichas cantidades. Si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso deberá realizarse en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 62 de la LGT/2003, o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con dichas garantías y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de la citada LGT/2003.

Por último, debe indicarse que la suscripción del acta con acuerdo tiene una importante contrapartida para el obligado tributario, y es la reducción en un 50 por 100 de la cuantía de la sanción [artículo 188.1 a) de LGT/2003] que, en su caso, proceda imponerse.

3.3.2.2. Actas de conformidad

El segundo tipo de acta es la de conformidad que se caracteriza porque el obligado tributario expresa su acuerdo o conformidad a la propuesta de regularización formulada por el inspector actuario.

Los artículos 156 de la LGT/2003 y 187 del RGI regulan los trámites a seguir por la inspección a la hora de formalizar estas actas de conformidad, los cuales pueden sistematizarse en estos tres:

En primer lugar, está el trámite de audiencia, el cual se concede al obligado tributario, con carácter previo a la firma del acta de conformidad, para que alegue lo que convenga a su derecho.

En segundo lugar, está la manifestación de la conformidad con la propuesta de regularización del inspector actuario por parte del obligado tributario o de su representante. Esta conformidad ha de hacerse constar expresamente en el acta.

Y, en tercer lugar, la liquidación tributaria, la cual se entiende producida y notificada de acuerdo con la propuesta formulada en el acta (acto de liquidación presunto) si, en el plazo de un

mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al obligado acuerdo del Inspector jefe con alguno de los siguientes contenidos:

- Rectificando errores materiales.
- Ordenando la realización de las actuaciones pertinentes para completar el expediente.
- Confirmando la liquidación propuesta en el acta, o
- Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido un error a la hora de apreciar los hechos o que se ha aplicado una norma de manera indebida.

En todo caso, debe indicarse, igual que hemos hecho al estudiar las actas con acuerdo, que de la firma de conformidad se derivan dos importantes efectos para el obligado tributario:

- a) El de la reducción de un 30 por 100 de la cuantía de las sanciones [artículo 188.1 b) de LGT/2003] que, en su caso, proceda imponérsele. Y
- b) El de la presunción de certeza de los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad (artículo 156.5 de la LGT/2003)

En caso de suscribirse un acta de conformidad parcial porque el obligado tributario presta su conformidad sólo a una parte de la propuesta de regularización, los trámites a seguir vienen regulados en el artículo 187.2 del RGI que diferencia dos escenarios según que de los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad resulte o no una propuesta con cantidad a devolver:

- Si no resulta una propuesta a devolver, han de formalizarse dos actas: a) una de conformidad, para los elementos a los que se presta conformidad; y b) otra de disconformidad, en la que se incluye toda la regularización, pero de cuya cuota se resta el importe del acta de conformidad.
- Si resulta una propuesta a devolver, ha de formalizarse una sola acta de disconformidad, en la cual han de hacerse constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad a efectos aplicarle la reducción de la sanción a la que nos hemos referido en líneas anteriores.

3.3.2.3. Actas de disconformidad

El tercer tipo o clase de actas es la de disconformidad que se caracteriza porque el obligado tributario no suscribe el acta o expresa su disconformidad con la propuesta de regularización formulada por el inspector actuario.

Estas actas están reguladas en los artículos 157 de la LGT/2003 y 188 del RGI y su formalización ha de ajustarse a los siguientes trámites:

- Trámite de audiencia previa: con carácter previo a la firma del acta ha de concederse al obligado tributario -así lo establece el artículo 157 de la LGT/2003- trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho.

- Constancia de la no suscripción del acta o de la disconformidad: en el acta ha de hacerse constar expresamente la no suscripción de esta o la disconformidad del obligado o de su representante con la propuesta de regularización formulada por la inspección, a la que se acompañará un informe del actuario en el que se expongan los fundamentos de derecho en los que se base la regularización.
- Formulación de alegaciones: el obligado tributario podrá formular cuantas alegaciones estime oportunas ante el Inspector Jefe en el plazo de 15 días desde la fecha en que se haya extendido el acta o desde la notificación de la misma.
- Liquidación de la deuda tributaria: el Inspector Jefe, recibidas las alegaciones, dictará el acto de liquidación de la deuda tributaria que será notificado al obligado tributario.

3.4. TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO. EL ACTO DE LIQUIDACIÓN DEL INSPECTOR JEFE

El acto de liquidación que dicta el inspector Jefe es el modo normal de terminación del procedimiento⁸. En este acto, el inspector jefe determina la cuantía de la deuda tributaria de los conceptos y períodos objeto de comprobación e investigación inspectora.

Por regla general, el carácter de este acto de liquidación será definitiva, ya que, como establece el artículo 101. 3 a) de la LGT/2003, se practica en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria.

Sin embargo, esta liquidación del Inspector Jefe será provisional en los tres casos siguientes⁹:

- a) Cuando deriven de un procedimiento inspector con actuaciones de carácter parcial.
- b) Cuando la determinación de la cuantía de la deuda tributaria se lleve a cabo en función de elementos correspondientes a otra obligación tributaria que se encuentra pendiente de comprobación, o que ha sido comprobada mediante una liquidación que es provisional o que, siendo definitiva, no ha adquirido firmeza. Esto puede ocurrir, por ejemplo, con liquidaciones derivadas de entidades vinculadas, cuando todavía no han sido comprobadas todas las entidades [artículo 190.2 c) del RGI].
- c) Cuando en un mismo procedimiento inspector existan elementos (del hecho imponible o de la base imponible, deducciones, bonificaciones, etc.) que no han podido ser

⁸ El artículo 189 del RGI regula las formas de terminación del procedimiento inspector y regula, por ejemplo, en el apartado 3, la terminación del procedimiento en los casos de prescripción de la deuda tributaria o de no sujeción, y en el 4, la terminación del procedimiento en las comprobaciones de obligaciones formales. Nosotros en este TFG nos limitamos al supuesto normal de terminación, que es mediante liquidación del órgano competente para liquidar.

⁹ El supuesto de la letra b) del apartado 4 del artículo 101 de la LGT/2003, siguiendo al profesor Pérez Royo, no lo considero un supuesto de liquidación provisional, sino parciales, pero definitivas. Cfr. Pérez Royo, F., Derecho Financiero y Tributario, 26 ed., Civitas, Madrid, 2016, págs. 349 y 350.

comprobados con carácter definitivo. El artículo 190.3 del RGI establece, como causas que impiden la comprobación definitiva, estas cinco:

- La existencia de una reclamación judicial o proceso penal que afecte a los hechos comprobados.
- No haberse obtenido los datos solicitados a terceros.
- No haberse recibido los datos, informes, dictámenes o documentos solicitados a otra Administración.
- Actuaciones inspectoras relativas a una solicitud de devolución que se han limitado a constatar que la solicitud se ajusta a los datos que figuran en la contabilidad, registros y justificantes.
- Actuaciones de comprobación e investigación por los servicios de intervención en materia de impuestos especiales.

Consecuencia de todo lo que se ha examinado en este TFG son las siguientes

CONCLUSIONES

- Primera. - Las funciones que realiza la inspección se pueden reconducir a estas cuatro que tienen un carácter esencial y constituyen los pilares fundamentales del procedimiento inspector:
 - 1) La de comprobación. Se trata de cerciorar la exactitud y veracidad de lo declarado por el obligado tributario.
 - 2) La de investigación. Intentar alcanzar la verdad respecto de los hechos imposables ignorados por la Administración.
 - 3) La de obtención de información, por la que lleva a cabo actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos.
 - 4) La de liquidación, por las que se trata de determinar la cuantía de la deuda tributaria en base a los datos obtenidos de las actuaciones de comprobación e investigación realizadas.
- Segunda. - El plazo que tiene la Inspección para culminar el procedimiento es de 18 meses (27 meses bajo ciertas circunstancias). Este plazo podrá ser suspendido o extenderse en determinadas circunstancias. El incumplimiento del plazo no produce la caducidad del procedimiento, pero tiene determinadas consecuencias entre las que importa destacar que no se considera interrumpida la prescripción tributaria que se produjo con la iniciación de la inspección.
- Tercera. - El documento que pone fin a la instrucción del procedimiento de inspección es el acta que puede ser con acuerdo, de conformidad y disconformidad.

- Cuarta. - La forma normal de terminar el procedimiento inspector es con el acto de liquidación, que dicta el inspector jefe. Este acto por el que se determina la cuantía de la deuda tributaria del obligado tributario inspeccionado, tendrá, por regla general, carácter definitivo pues se lleva a cabo tras la comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria.

LEGISLACIÓN, JURISPRUDENCIA Y BIBLIOGRAFÍA

LEGISLACIÓN:

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado, 18 de diciembre de 2003, núm. 302. Consultada en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186&p=20200617&tn=1>
- Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Boletín Oficial del Estado, 5 de septiembre de 2007, núm. 213, pp. 36512 a 36594. Consultado en: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2007-15984
- Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado, 31 de diciembre de 1963, núm. 313, pp. 18248 a 18261. [Disposición derogada] Consultada en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1963-22706>

JURISPRUDENCIA:

- Tribunal Constitucional. [Internet] Sentencia núm. 69/1999 de 26 de abril. Disponible en: <https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/en/Resolucion/Show/3811>
- Tribunal Supremo. Sentencia número 2341/2010 de 23 de abril. Ponente: Manuel Martín Timón.
- Tribunal Supremo. Sentencias número 5278, 5277, 5268 y 5279 de 30 de septiembre de 2010. Ponente: Emilio Frías Ponce.

BIBLIOGRAFÍA

- Clavijo Hernández, F. (1978), El procedimiento simplificado de liquidación del Real Decreto 1920/1976, de 16 de julio, en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 19, págs. 389 y ss.
- Clavijo Hernández, F. (1978) “El acto de liquidación”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 20, págs.. 651 y ss.
- Clavijo Hernández, F. (1985), “La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984 en relación al Real Decreto 412/182”, en *Revista Jurídica de Cataluña*, nº 4, págs.. 201 y ss.
- Clavijo Hernández, F. (1998), “La inspección tributaria”, en el *Manual de Derecho Financiero. Parte General* (coordinador Javier Lasarte), Editorial Comares, págs.. 571 y ss.
- Pérez Royo, F. (2012), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 22 ed., Madrid, Civitas.