

Grado en: Derecho

Facultad de Derecho

Curso / 2016-2017

Universidad de La Laguna

Convocatoria: Julio

EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS LOCALES

THE PROCEDURE OF INSPECTION OF LOCAL TAXES

Realizado por el alumno D. Bayron García Acosta .

Tutorizado por el Profesor D. Francisco Félix Clavijo.

Departamento: Derecho Financiero y Tributario.

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario Parte General.

Este trabajo es un estudio del procedimiento de inspección de los tributos locales llevado a cabo por los entes públicos competentes. En él, plasmo qué es el procedimiento de inspección tributaria, cuáles son las disposiciones normativas en el que éste se sostiene, cuáles son las diferentes fases del procedimiento inspector, las facultades que posee la administración tributaria local para llevar a cabo sus funciones, las diferentes formas de inicio del procedimiento, así como los actos administrativos llevado a cabo en relación con el lugar y el horario de la inspección para, con todo ello, elaborar la liquidación de los respectivos tributos en las actas.

Además, realizo un estudio específico sobre el procedimiento inspector en el Impuesto de Actividades Económicas y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

This work is a study of the procedure of inspection of the local taxes carried out by the competent public administrations. In it, I explain what is the procedure of tax inspection, what are the normative provisions in which it is held, what are the different phases of the inspector procedure, the powers that the local tax administration has to carry out its functions, the different forms of initiation of the procedure, as well as administrative acts carried out in relation to the place and time of the inspection, in order to prepare the settlement of the respective taxes in the minutes.

Also, I make a specific study on the inspector procedure in the Tax of Economic Activities and the Tax on Constructions, Facilities and Works.

INDICE:

1. El procedimiento de inspección.....	Pág. 4
2. Fases del procedimiento inspector.....	Pág. 5
3. Facultades de la Administración en la inspección.....	Pág. 8
4. Inicio del procedimiento inspector.....	Pág. 11
5. Lugar y horario de la inspección.....	Pág. 12
6. Actas de inspección.	Pág. 16
7. Inspección de algunos Impuestos Locales.....	Pág. 18

A) EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN.

La inspección tributaria es, en palabras de Fernando Pérez Royo¹, “la actividad o función que tiene por objeto la investigación y comprobación de la situación tributaria de los obligados tributarios,” función que se establece en el art. 141 la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -en adelante LGT.

En el ámbito de las Entidades Locales se atenderá a lo dispuesto en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local – en adelante LBRL-, la Ley la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo - en adelante TRLHL.²

La Ley Reguladora de Haciendas Locales establece que la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria. Las Entidades locales, a través de su Ordenanza Fiscal General y sus Ordenanzas Fiscales Especiales, podrán adaptar dicha normativa al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que

¹ Fernando Pérez Royo. “Derecho Financiero y Tributario. Parte General”. Thomson Reuters. Pág. 325.

² De acuerdo con lo dispuesto en el art. 7 LGT los tributos se regirán por la Constitución Española –en adelante CE-, donde se establecen unos principios fundamentales o mandatos para las Haciendas Locales. El art. 133 CE establece que la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley, mientras que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes, que todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley, y que las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes. El art. 142 CE dispone que las Haciendas Locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas. De acuerdo a lo anterior, la LRHL establece una serie de principios generales en su artículo 6 que debe respetarse en el derecho tributario local que son los siguientes: en primer lugar, no someter a gravamen bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva entidad. En segundo lugar, no gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Entidad impositora, ni el ejercicio o la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio. En tercer lugar, no implicar obstáculo alguno para la libre circulación de personas, mercancías o servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, sin que ello obste para que las entidades locales puedan instrumentar la ordenación urbanística de su territorio.

tal adaptación pueda contravenir el contenido material de tal normativa³. Esto se expone en el art. 15. 2 TRLHL que los ayuntamientos que decidan hacer uso de las facultades que les confiere esta ley en orden a la fijación de los elementos necesarios para la determinación de las respectivas cuotas tributarias, deberán acordar el ejercicio de tales facultades, y aprobar las oportunas ordenanzas fiscales.

Fijándonos en la Ordenanza Fiscal General Tributaria de Gestión, Inspección y Recaudación del Ayuntamiento de San Cristóbal de La Laguna, que es la que he estudiado, destaca su artículo 23 establece que “las actuaciones y procedimientos de aplicación e inspección de tributos, en el ámbito de la Administración tributaria municipal, se regularán por las normas especiales establecidas en la Ley General Tributaria y en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, por esta ordenanza y las ordenanzas fiscales específicas de cada tributo, así como por las normas de procedimiento recogidas en otras leyes tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo y supletoriamente, por las disposiciones generales de los procedimientos administrativos”.

En consecuencia, la regulación jurídica del procedimiento inspector está regulado en:

- 1) La Ley 58/2003 de diciembre, General Tributaria.
- 2) Real Decreto 1065/2007, 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.
- 3) La Ordenanza Fiscal General del ente local.
- 4) Las Ordenanzas Fiscales Especiales desarrolladas por la administración local.

³ Debe precisarse que es a través de las Ordenanzas, disposiciones jurídicas de carácter general dictadas por aquellas y con valor subordinado a la ley, donde se contempla el desarrollo de los tributos propios o voluntarios y obligatorios de los Entes Locales. Ello es así según lo dispuesto en el art. 15.1 TRLHL que establece que las entidades locales deberán acordar la imposición y supresión de sus tributos propios, y aprobar las correspondientes ordenanzas fiscales reguladoras de estos.

B) EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.

En el procedimiento inspector, se pueden distinguir una primera fase, que se encuentra constituida por la iniciación e instrucción, que comprende las actuaciones de comprobación e investigación y que concluyen en un acta donde se expone el resultado de dichas actuaciones y una propuesta de regularización, y una segunda fase de resolución, que concluye con el acto de liquidación o con la declaración de que no procede ningún acto regularización.

La planificación de las actuaciones de inspección y control tributario se fundamentan en el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 170 del 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.

El plan de Inspección Tributaria se fundamenta, en palabras de Javier López León, “por dos principios rectores básicos en la planificación inspectora: los principio de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, recogidos en el art. 9.3 de la CE y el principio de eficacia”.

Por tanto, el Plan de Inspección Tributaria, es una exigencia legal y reglamentaria de toda administración tributaria, como la de los ayuntamientos, así como un instrumento de planificación anual de las actuaciones de comprobación tributaria, que persigue tanto la seguridad jurídica de los obligados tributarios, como la objetividad de la actuación administrativa y la consecución de los objetivos definidos, con la máxima eficacia y eficiencia.

La actividad de control de la Inspección Tributaria produce importantes beneficios dado que garantiza una menor presión fiscal individual, ya que son más los que contribuyen a sustentar las cuentas municipales. Del mismo modo garantiza la generalidad en el pago de los impuestos y la distribución equitativa de las cargas fiscales municipales, de acuerdo, con la capacidad contributiva de cada ciudadano, tal y

como establece el artículo 31 de la Constitución Española, derivando en una distribución más justa de dichas cargas fiscales.

Las actuaciones de control, persiguen dos objetivos fundamentales. Por un lado, restablecer la disciplina fiscal que el fraude infringe, por medio de la regularización de los incumplimientos tributarios. Por otro lado, consigue que la mayoría de los contribuyentes opten por cumplir voluntariamente con sus obligaciones fiscales, ante la posibilidad de un control fiscal de sus actividades, ante la sensación de riesgo por el fraude fiscal.

Las líneas generales de este Plan, que deberá recoger la definición de las áreas de riesgo fiscal, han de ser aprobadas y publicadas, de acuerdo con lo previsto en el mencionado artículo 116 de la Ley General Tributaria.

La regulación de los planes de inspección viene contenida en el art. 170 del citado R.D. 1065/2007, de 27 de julio, el cual señala en su apartado 1 que la planificación comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras y se concretará en el conjunto de planes y programas definidos por sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad.

De igual forma, el apartado 5 del mencionado artículo 170, dispone que el plan o los planes parciales de inspección, recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse las actuaciones inspectoras. Indicándose en el apartado 7, que los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de la información, y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras, tendrán carácter reservado, no siendo objeto de publicidad o de comunicación, ni pudiendo ponerse de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos.

La regulación de los planes de inspección viene contenida en el art. 170 del citado R.D. 1065/2007, de 27 de julio, el cual señala en su apartado 1 que la planificación

comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras y se concretará en el conjunto de planes y programas definidos por sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad.

De igual forma, el apartado 5 del mencionado artículo 170, dispone que el plan o los planes parciales de inspección, recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse las actuaciones inspectoras. Indicándose en el apartado 7, que los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de la información, y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras, tendrán carácter reservado, no siendo objeto de publicidad o de comunicación, ni pudiendo ponerse de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos.

C) FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MUNICIPAL EN LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS.

No resulta fácil hacernos una idea de la organización de la Inspección Tributaria Local, ya que varía de un ente ayuntamiento a otro. A título ilustrativo, tomaré el cuadro ejemplificativo que realiza Javier López León⁴

Puestos de trabajo o autoridades	Funciones
Alcalde o Concejal delegado de Hacienda	<p>Desempeñar las funciones que en el RPGI revistan el carácter de acto administrativo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Dictar los actos de liquidación tributaria derivadas de las actas. - Resolver las alegaciones y recursos que se planteen contra el

⁴ Javier López León. “La Inspección de los Impuestos Locales”. El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid 2013. Págs. 138 y 139.

	<p>procedimiento inspector (ya sean actas o liquidaciones).</p> <ul style="list-style-type: none"> - Imponer sanciones. - Aprobar el Plan de Inspección.
Jefe del Servicio o Departamento de Inspección	<ul style="list-style-type: none"> - Todas las funciones referidas al órgano competente para liquidar que se contienen en el RPGI en cuanto revistan carácter de acto de trámite. Además, las relativas a la jefatura del órgano y lo que ello conlleva implícito. - Puede tener atribuidas funciones de Inspector Tributario.
Inspector Tributario	<ul style="list-style-type: none"> - Verificar las actuaciones realizadas por los auxiliares de la inspección, redactar diligencias, actas e informes de inspección e iniciar las actuaciones inspectoras suscribiendo los oportunos requerimientos o comunicaciones. - Promover el inicio del procedimiento sancionador.
Auxiliares de la Inspección	<ul style="list-style-type: none"> - Realizar tareas meramente preparatorias o de comprobación o de prueba de hechos o circunstancias con trascendencia tributaria.

Pues bien, fijándonos en los funcionarios encargados de las actuaciones de investigación y comprobación en la instrucción del procedimiento inspector, hay que destacar que estos funcionarios tienen la condición de agentes de la autoridad y es por ella, que tienen la facultad de efectuar requerimientos a los sujetos inspeccionados.

En el ámbito de los Entes Locales, aunque desarrollan una regulación propia de los tributos que pueden gestionar, la regulación del procedimiento inspector es el que se establece en la LGT realizado por parte del Estado, dado que en las ordenanzas de procedimiento inspector de tributos locales simplemente realizan, si se me permite la expresión, un “copia y pega” de la regulación contenida en la misma.

Para la realización del procedimiento inspector, la Inspección puede realizar las siguientes actividades conforme lo dispuesto en el art. 142 LGT:

- a) Puede examinar documentos, contabilidad, base de datos... e inspeccionar todas las explotaciones e informaciones necesarias para obtener un conocimiento exacto del hecho realizado, ya sea dicha información facilitada por el sujeto pasivo, o de las pesquisas realizadas por la propia administración tributaria de datos tanto de entidades públicas como privadas. En caso de que el inspector considerara ulterior información o ampliar la existente, podrá exigirla al sujeto pasivo concediendo a éste un plazo no inferior a diez días para su cumplimiento, de acuerdo a lo previsto en el art. 171 RGI.
- b) Puede entrar en fincas, locales, o donde se realicen los hechos imposables o existan pruebas de los hechos realizados, de acuerdo a las formas establecidas en la ley. Si hay oposición, por no prestar consentimiento el investigado, se necesita autorización del delegado de la agencia para entrar a ese local según lo previsto en los arts. 91 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial –en adelante LOPJ- y 8 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativo –en adelante LJCA-, mientras que si es un domicilio, se necesitará autorización judicial, tal y como estipulan los arts. 113 y 142.2 LGT.
- c) Puede realizar requerimientos individuales a terceros para que éstos aporten o ratifiquen información sobre datos distintos de los comprendidos en las declaraciones de carácter general que realizan el sujeto en quien repercute la inspección.
- d) Puede realizar el examen de movimientos en cuentas bancarias del obligado tributario. En este supuesto, la inspección puede solicitarla a los interesados o simplemente solicitarla a la entidad bancaria por medio de autorización expedida bien por el Director del Departamento de Inspección Tributaria o

bien el Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin que sea necesario notificar de ello al obligado tributario.

La utilización de este método solo se extiende al origen y al destino de los fondos, pero no a su concepto. Esto se debe a lo establecido en base a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en su sentencia 110/1984, preservando de esta forma el derecho a la intimidad del art. 18 de la Constitución Española –en adelante CE.

- e) Puede adoptar medidas cautelares, motivadas, a fin de evitar que desaparezcan o se alteren las pruebas de los hechos imposables. Dichas medidas se encuentran establecidas en el art. 146 LGT y que consistirán en el precinto, el depósito o la 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. Su adopción debe documentarse adecuadamente, y rige el principio de proporcionalidad, serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación y son impuestas por el órgano competente y de forma motivada en el plazo de 15 días desde su adopción disponiendo para el obligado tributario un plazo de 5 días improrrogables desde que se lleva a cabo la notificación de la medida.

D) INICIO DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

La Inspección Tributaria se inicia generalmente de oficio por decisión de la administración según lo dispuesto en los arts. 147 a 149 LGT y se produce como consecuencia de la ejecución del Plan de Inspección por acuerdo del Jefe de Inspección del Ente Local. Dicho procedimiento, puede llevarse a cabo como un acto rutinario de investigación administrativo, es decir, que el mismo puede realizarse sin que exista

evidencia alguna de que el sujeto objeto de investigación haya realizado cualquier acto que transgreda la normativa tributaria.

El inicio por la vía de oficio, se realiza mediante escrito para que comparezca en las oficinas de inspección en el día y hora señalado, indicando los impuestos y años a investigación y solicitando la aportación de información que sea necesaria.

Aparte de la forma anterior, el procedimiento inspector puede iniciarse sin comunicación previa, personándose el inspector en el lugar donde exista prueba del hecho imponible (inspecciones de alto riesgo), tal y como dispone el art. 177.2 del RD 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 – en adelante RGI. Esta forma, según Javier López León, “suele ser habitual dentro de los procedimientos iniciados por el Impuesto de Actividades Económicas y en aquellas tasas que se devengan por el aprovechamiento de la vía pública, en la que es preciso recabar elementos probatorios, determinantes de la obligación tributaria”⁵

En el acto de inicio del procedimiento inspector debe expresarse tanto los conceptos tributarios y periodos objetos de inspección como al alcance de los mismos, que puede ser total o parcial, siendo parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación, cuando las actuaciones se refieran al cumplimiento de los requisitos para la obtención de beneficios fiscales, cuando tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable y cuando se trate de comprobar una solicitud de devolución y que esta se ajusta a lo anotado en la contabilidad y los registros contables y extracontables.

Sin embargo, aunque en el acto de inicio se establece la extensión y el alcance de la inspección, el órgano de la administración inspectora competente para liquidar (generalmente el Inspector Jefe) está facultada para modificar estos parámetros, siempre

⁵ Javier López León. “La Inspección de los Impuestos Locales”. El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid 2013. Págs. 147.

de forma motivada, de las actuaciones ya iniciadas, según establece el art. 178.5 RGI, siendo esta modificación notificada al obligado tributario.

El procedimiento inspector también puede iniciarse a petición del obligado tributario, cuando este que ha sido citado para una actuación parcial desea que sea general, lo que podrá dar lugar a un nuevo procedimiento. Como puede apreciarse, esta posibilidad no se refiere tanto al inicio del procedimiento sino a la transformación de uno ya iniciado. El plazo para presentar dicha petición es de 15 días desde la notificación de la inspección parcial por parte de la administración.

E) LUGAR Y HORARIO DE LA INSPECCIÓN.

El lugar de las mismas será, según dispone el art. 151 LGT, donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina, donde se realicen total o parcialmente las actividades gravada, donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria o en las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas. También la inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con éste o con el encargado o responsable de los locales.

Las actuaciones de inspección tributaria pueden ser generales o parciales: generales si tiene por objeto comprobar la totalidad de la situación tributaria del obligado tributario, parciales si no afecta a la totalidad del hecho imponible.

El procedimiento de inspección se desarrolla a través de visitas sucesivas cuyas actuaciones y resultado se documenta en diligencias. Estas diligencias son documentos en los que la inspección recoge antes de levantar el acta, los hechos investigados y comprobados en sus actuaciones.

De acuerdo a lo establecido en el art. 150 LGT, las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 18 meses, con carácter general o de 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

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

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

El modo de cómputo de los dieciocho o veintisiete meses, según la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central –en adelante TEAC- de 17 de marzo de 2015 es el siguiente: en el caso del plazo fuese de dieciocho meses desde el día de la fecha de notificación hasta el día anterior al inicial del cómputo.⁶

En la comunicación de inicio del procedimiento inspector se informará al obligado tributario del plazo que le resulte aplicable. En el caso de 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 este hecho se aprecie durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras el plazo será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que se pondrá en conocimiento del obligado tributario.

⁶ A modo ejemplificativo, si el día de la notificación transcurre el 16 de junio de 2017, este concluye el día 15 de diciembre de 2018.

El plazo 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 previsto en el apartado 3.

El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) 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.
- b) 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 las mismas de un procedimiento inspector en curso.
- c) La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión Consultiva.⁷
- d) 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.
- e) La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones, de acuerdo a lo establecido en el art. 1105 del Código Civil –en adelante CC-.

La inspección no podrá realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido por las causas anteriores y se comunicará al obligado tributario a efectos informativos, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse la realización de investigaciones judiciales, circunstancia que deberá quedar suficientemente motivada en el expediente. En esta comunicación, se detallarán los periodos, obligaciones tributarias

⁷ La Comisión Consultiva debe estar fijada en la Ordenanza Fiscal General, sin embargo, en la Ordenanza Fiscal General del Ayuntamiento de la Laguna no se encuentra regulada.

o elementos de estas que se encuentran suspendidos y aquellos otros respecto de los que se continúa el procedimiento por no verse afectados por dichas causas de suspensión. Finalizará cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración Tributaria el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión, se consiga efectuar la notificación o se constate la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor. Una vez finalizada la suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste.

Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de seis meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.

Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de seis meses –cosa no frecuente en el ámbito local salvo en el Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras- cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias.

En cuanto a la retroacción de las actuaciones inspectoras, de acuerdo con el profesor Francisco Félix Clavijo,⁸ “éstas se llevan a cabo, por ejemplo, en caso de que se estimase parcialmente un recurso judicial o una reclamación económica administrativa anulando una liquidación y ordenando que se practique otra en sustitución de la anulada,” donde el plazo para dictar esta nueva liquidación será el que reste del plazo

⁸ Francisco Félix Clavijo, Apuntes de Derecho Financiero y Tributario parte General de 2016.

máximo inicial de 18 o 27 meses, con un mínimo de seis meses según lo establecido en el art. 150.7 LGT.

El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento no determina la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

- a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado. La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.
- b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos.
- c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento. Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

F) ACTAS DE INSPECCIÓN.

Las actuaciones inspectoras, no el procedimiento inspector, terminan con el acta de inspección que se define como el documento en que el inspector actuario pone fin a sus actuaciones inspectoras proponiendo la correspondiente regularización de la situación

tributaria y la propuesta de liquidación que proceda. El acta de inspección es un acto de trámite por lo que no puede ser recurrida. El acta de inspección no contiene el acto de liquidación sino una propuesta de liquidación ya quien liquida y dicta el acto de liquidación es el Inspector Jefe.

Sin embargo, existe un trámite previo en el cual, y conforme dispone el art. 183 RGI, antes de la firma debe darse audiencia al interesado para que alegue lo que a su derecho convenga, teniendo en cuenta que el art. 34 LGT, señala entre los derechos y obligaciones del contribuyente, el derecho a formular alegaciones y a aportar la documentación oportuna que serán tenidos en consideración al redactar la resolución que regularice la situación tributaria. Dicho trámite se desarrolla conforme a lo establecido en el art. 96 RGI y su omisión constituye un vicio invalidante del procedimiento, aunque también dicho trámite es facultativo para el obligado tributario, puesto que puede no hacer uso de dicha facultad.

El obligado tributario, también dispone del derecho de acceso al expediente desarrollado durante el procedimiento inspector, facultad estipulada en el art. 34.1 s) LGT, pero solamente alcanzará este derecho a los documentos que figuren en el expediente y que hayan servido para fundamentar la propuesta de liquidación. Se excepcionan aquellos documentos que afecten a derechos o intereses de terceros o a la intimidad de otras personas, o bien si así lo dispone alguna ley, siendo responsabilidad del actuario determinar en este caso, que documentos son accesibles.

Dentro de la fase de terminación del procedimiento inspector, podemos distinguir dos momentos: uno relativo a la formalización del acta y su tramitación y otro relativo al acto de liquidación, que corresponde al Jefe de Inspección.

A efectos de su tramitación, podemos hablar de tres tipos de actas de inspección según establece el art. 154 LGT:

- a) Actas de conformidad: son aquellas actas de la inspección en las que el obligado tributario presta su conformidad a la propuesta que le formula la inspección. Estas actas ante de su firma tienen un trámite previo de audiencia

para que el interesado alegue lo conveniente en su defensa. Una vez firmada y entregada una copia al obligado, termina el procedimiento inspector, ya que si la propuesta no es modificada por el inspector jefe en plazo de un mes se entenderá por definitivo por silencio administrativo. Tiene una reducción del 30% y una reducción por pago del 25%. Se encuentran reguladas en el art. 156 LGT

- b) Actas de disconformidad: son aquellas actas que se caracterizan porque el sujeto no está de acuerdo con la propuesta del inspector. El acto de liquidación se produce no por transcurso del tiempo como en el acta de conformidad ya que el obligado después de manifestar su disconformidad puede presentar alegaciones al inspector jefe en plazo de 15 días y es éste quien dictara el correspondiente acto de liquidación que será notificado al obligado. Se encuentran reguladas en el art. 157 LGT
- c) Actas con acuerdo: son aquellas reguladas en el art. 155 LGT y se caracterizan en que el resultado que refleja el acta es producto de la negociación con el obligado tributario de los hechos y obligaciones en los casos en que no se puedan cuantificar de forma exacta. La liquidación se entiende producida por silencio si en el plazo de 10 días no es rectificadas por el Inspector Jefe. Estas actas tienen una reducción del 50%. Se encuentran reguladas en el art. 155 LGT

G) INSPECCIÓN DE ALGUNOS IMPUESTOS LOCALES.

Como he expuesto a lo largo de este trabajo, la inspección de los impuestos locales se ajusta al régimen general de inspección de tributos. Sin embargo, su singularidad está en la actividad de comprobación que llevan a cabo los inspectores locales.

Por ello, en este epígrafe me limitaré a reseñar cómo se lleva a cabo esta actividad inspectora en dos impuestos que plantean alguna problemática en la desarrollo de la

misma como son el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

1. El Impuesto sobre Actividades Económicas.

El Impuesto sobre Actividades Económicas –en adelante IAE- es un tributo cuya titularidad se reserva a la Administración Tributaria del Estado, pero que presenta como particularidad dos tipos de regímenes en materia de inspección, la delegación y la colaboración. Refiriéndonos a la delegación de la inspección del IAE, teniendo en cuenta que la modalidad de colaboración no ha tenido éxito, ésta puede ser solicitada tanto por los Entes Locales como por las Comunidades Autónomas.

Respecto del alcance de las funciones inspectoras en el IAE, la inspección podrá comprobar los ejercicios no prescritos con exclusión de aquellas actuaciones que estuvieran iniciadas por los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por lo que para aquellos sujetos pasivos que tributen por cuota provincial o nacional, las actuaciones inspectoras de los demás entes estarán vedadas.

El art. 78 del TRLHL establece que el hecho imponible de este tributo está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

El período impositivo coincide con el año natural, excepto cuando se trate de declaraciones de alta, en cuyo caso abarcará desde la fecha de comienzo de la actividad hasta el final del año natural, según lo estipulado en el art. 89 TRLHL.

Refiriéndonos específicamente al procedimiento de inspección de este impuesto, tiene especial importancia la obtención de los medios de prueba, puesto que no solo son necesarios respecto de la producción del hecho imponible sino que también lo es para la cuantificación de elementos tributarios.

Respecto de la producción del hecho imponible y su acreditación, es en el art. 12 del RD 243/1995, de 17 de febrero por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en

materia de gestión censal de dicho Impuesto donde se establecen los medios de prueba que acreditan el ejercicio de actividades gravadas, constituyéndose como presunciones iuris tantum:

- a) Cualquier declaración tributaria formulada por el interesado o sus representantes legales.
- b) Reconocimiento por el interesado o sus representantes legales en diligencia, en acta de inspección o en cualquier otro expediente tributario.
- c) Anuncios, circulares, muestras, rótulos o cualquier otro procedimiento publicitario que ponga de manifiesto el ejercicio de una actividad económica.
- d) Datos obtenidos de los libros o registros de contabilidad llevados por toda clase de organismos o empresas, debidamente certificados por los encargados de los mismos o por la propia Administración.
- e) Datos facilitados por toda clase de autoridades por iniciativa propia o a requerimiento de la Administración tributaria competente y, en especial, los aportados por los Ayuntamientos.
- f) Datos facilitados por las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación, Colegios y Asociaciones Profesionales y demás instituciones oficialmente reconocidas, por iniciativa propia o a requerimiento de la Administración tributaria competente.

Además de estos medios de prueba catalogados, también se constituyen como tales los que realice el inspector “in situ”, siendo éstos esenciales para la clasificación y la fijación de los elementos tributarios

Como se ha señalado con anterioridad de vital importancia es la obtención de medios probatorios en el IAE que, de acuerdo a la clasificación establecida por Javier López León⁹, podemos atender a cinco grupos diferenciados:

- a) Los medios de prueba que permiten fijar la existencia de una actividad económica gravada y la fecha de su devengo. De acuerdo con lo anterior, establece el art. 78 TRLHL, “hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto” mientras que el art. 79.1 TRLHL establece que “se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios” y el art. 80 dispone que “El ejercicio de las actividades gravadas se probará por cualquier medio admisible en derecho y, en particular, por los contemplados en el artículo 3 del Código de Comercio”.

- b) Los medios de prueba que permitan la calificación censal de la actividad dentro de las Tarifas. Establece el art. 13 de la LGT que “las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”. Esto posibilita que la inspección acuda a las declaraciones de la actividad, solicitudes de licencias administrativas o bien a facturas, albaranes, tickets, folletos, revistas... para realizar la calificación y encuadrarla en un tipo de actividad concreta la cual permita justificar la realización del hecho imponible.

⁹ Javier López León. “La Inspección de los Impuestos Locales”. El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid 2013. Págs. 254 y ss.

- c) Los medios de prueba que permitan cuantificar la cuota de la tarifa y obtener los elementos tributarios. Estos se producen en aquellas actividades donde las Trifas fijan la existencia de una cuota variable, siendo los más importantes el cómputo de la potencia energética instalada o el cómputo del elemento de superficie de los locales donde se desarrollan las actividades sometidas a gravamen.
- d) Los medios de prueba de acreditación o no de exención por inicio de actividad. En este caso se parte de que al tiempo de realizarse las actuaciones inspectoras, el actuario se encuentre o se haya encontrado disfrutando de algunas de las exenciones del art. 82.1 TRLHL.
- e) En último lugar, tenemos los medios de prueba de acreditación o no de la exención por cifra de negocio. En este caso, siendo un dato obtenible por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

H) INSPECCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS.

La actividad inspectora en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras –en adelante ICIO- de acuerdo con Javier López León¹⁰ “se puede estructurar en dos líneas: el descubrimiento de hechos imponibles no declarados” y la “la comprobación del coste real y efectivo de las obras ejecutadas bajo licencia urbanística” siendo la base imponible “el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla” de acuerdo con lo establecido en el art. 102 TRLHL, siendo ésta determinada mediante estimación objetiva, directa o indirecta.

En cuanto al descubrimiento de hechos imponibles no declarados, esta función se encuentra dentro de las funciones comprobadoras del art. 141 a) LGT, mientras que la comprobación del coste real de las obras bajo licencia se encuadraría dentro del art. 141 encuadrable bien en la letra d) o la letra k) de la Ley General Tributaria.

¹⁰ Javier López León. “La Inspección de los Impuestos Locales”. El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid 2013. Pág. 373.

Establecido en el art. 103.1 TRLHL, se encuentra que la Administración puede iniciar la actuación inspectora una vez finalizada la construcción, instalación u obra, cuyo plazo de prescripción es de 4 años después de haberse realizado el hecho imponible. Para ello, la Administración debe tener el coste real y efectivo del mismo bien a través de una contabilidad analítica de costes o una contabilidad con soporte documental, bien a través de una tasación, aunque en este último caso obtendríamos un valor aproximado, que puede ser contrastado por otra tasación.

En todo caso, para la obtención de la liquidación definitiva del impuesto, se modificará la base imponible según lo determinado en la comprobación administrativa, exigiéndole o reintegrándole al sujeto pasivo la cantidad que corresponda. Dicha liquidación, por tanto, es resultado del procedimiento inspector previa comprobación de todos los elementos de la obligación tributaria, siempre y cuando no haya prescrito el plazo para llevar a cabo la liquidación.

A raíz de lo dicho anteriormente, en el procedimiento de comprobación de la base imponible del ICIO tiene especial relevancia la prueba documental para establecer la cuantificación del hecho imponible para la ulterior liquidación. Ejemplos de estas pruebas, siendo los más comunes, tenemos facturas, albaranes, partes de trabajo, los contratos de obra, seguros decenales, actas de recepción, la contabilidad llevada a cabo, las declaraciones de obra nueva y en último lugar, los datos presentados ante la AEAT por operaciones con terceros.

Serán estos medios de prueba los que se encontraran sometidos a comprobación por parte de la Inspección tributaria para llevar a cabo una liquidación provisional que dará lugar a una liquidación definitiva posterior.

Bibliografía:

- Javier López León. “LA INSPECCIÓN DE LOS IMPUESTOS LOCALES”. El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid 2013.
- Fernando Pérez Royo. “DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO PARTE GENERAL)”. Editorial Civitas, 2016.
- Ramón Falcón y Tella: “DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO (PARTE GENERAL)”. Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho. Universidad Complutense de Madrid, última edición.
- José Rivaya Fernández-Santa Eulalia “ANÁLISIS CON CASOS PRÁCTICOS DE LAS PRINCIPALES MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN LA LGT POR LA LEY 34/2015 (II): PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN”. Revista de Contabilidad y Tributación nº 396 (marzo 2016).
- Mis apuntes de Derecho Financiero y Tributario. Parte General, con el Profesor Francisco Félix Clavijo. Curso 2015/16.