



UNIVERSITAT DE BARCELONA



Seminario de Derecho tributario empresarial

Actuaciones y procedimiento de inspección. Análisis del Título V del Real Decreto 1065/2007 por el que se desarrolla el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria

por

Maria Dolors Torregrosa Carné
Profesora Titular de Derecho tributario
Universidad de Barcelona

Barcelona, 16 de febrero de 2008

1.- Introducción

La regulación específica del procedimiento inspector se recoge en el Capítulo IV del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), bajo la denominación *Actuaciones y procedimiento de inspección*, abarcando los artículos 141 al 159 y se complementa en el Título V del Real Decreto 1065/2007, por el que se desarrolla el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria.

El Título V del Real Decreto 1065/2007 (en lo sucesivo Reglamento), contiene, como se acaba de señalar, las disposiciones relativas a las actuaciones y procedimiento inspector, si bien hay que tener en cuenta que también inciden en el mencionado procedimiento otras normas procedimentales de carácter general que, en cuanto tales, se incluyen ya en la parte común de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos. En particular, la regulación de los requerimientos individualizados para la obtención de información, que se ha incorporado con carácter general para todos los procedimientos, mientras que en la anterior normativa se desarrollaban de forma separada en los reglamentos de inspección y de recaudación.

El Reglamento, como la Ley, distingue entre las actuaciones de comprobación e investigación, que se desarrollan a través del procedimiento de inspección y el resto de actuaciones atribuidas a la Inspección de los tributos, que pueden desarrollarse o no dentro de un procedimiento inspector.

En cualquier caso, corresponde a la inspección el ejercicio de las siguientes funciones:

- 1.- Actuaciones de comprobación e investigación.
- 2.- Actuaciones de obtención de información.
- 3.- Actuaciones de comprobación limitada.

- 4.- Actuaciones de comprobación de valores.
- 5.- Actuaciones de asesoramiento e informe.
- 6.- Otras actuaciones.

Singularmente, las actuaciones de comprobación e investigación tienen por finalidad comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que supone:

- a) Comprobar la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.
- b) Investigar los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias que son ignorados por la Administración.

Como resultado de dichas actuaciones, la inspección procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado, mediante la práctica de las liquidaciones oportunas, o bien la declarará correcta.

Se trata, por tanto, de la función esencial de la Inspección de los Tributos y, tal como luego se verá, constituye el objeto del procedimiento inspector.

El capítulo I del Título V regula diversas cuestiones generales, entre las cuales se contienen las facultades de la inspección de los tributos, de modo que la regulación de éstas se realiza separadamente del procedimiento de inspección, ya que dichas facultades pueden ejercerse en el desarrollo de las actuaciones inspectoras aunque no se esté actuando en un procedimiento de inspección.

El capítulo II se dedica íntegramente al procedimiento inspector desarrollando, en cumplimiento de la remisión efectuada, determinados preceptos particularmente relevantes de la LGT. Este es el caso, entre otros, de los supuestos de ampliación del plazo de

duración del procedimiento o de aquellos en que las actuaciones del procedimiento inspector tendrán alcance parcial.

Destaca en la regulación del procedimiento inspector las normas relativas a su inicio, mediante las cuales se fija que sólo puede hacerse de oficio a través de la comunicación previamente notificada al obligado o mediante personación en la que el inicio se notifica en el mismo momento de la personación. En consecuencia, se regula de forma separada al inicio, la solicitud de modificación del alcance del procedimiento por parte del obligado tributario, puesto que se considera que no se trata de un inicio propiamente dicho sino de una solicitud de ampliación del alcance respecto del tributo o períodos afectados.

En fin, resulta novedosa la regulación de las actas con acuerdo, habida cuenta de que éstas no se contemplaban en la normativa anterior.

2.- Disposiciones generales

Dentro del Capítulo I del Título V del Reglamento, dedicado a las disposiciones generales, se regula la atribución de funciones inspectoras a los órganos administrativos, la colaboración de los órganos de inspección con otros órganos y Administraciones y la planificación de las actuaciones inspectoras

Al respecto cabe señalar que el Reglamento, a la vez que delimita la atribución de funciones inspectoras a los órganos administrativos, contiene la definición de los órganos de inspección tributaria. Así señala el artículo 166:

1. A efectos de lo dispuesto en este reglamento, se entiende por órganos de inspección tributaria los de carácter administrativo que ejerzan las funciones previstas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como aquellos otros que tengan atribuida dicha condición en las normas de organización específica.

2. En el ámbito de competencias del Estado, el ejercicio de las funciones de inspección tributaria corresponderá a:

a) Los órganos con funciones inspectoras de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en los términos establecidos en la normativa aplicable.

b) Los órganos de la Dirección General del Catastro que tengan atribuida la inspección catastral de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, en la forma que se determine mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda, y sin perjuicio de las posibles actuaciones conjuntas que puedan realizarse con las entidades locales.

En cuanto a la planificación de las actuaciones inspectoras, el artículo 170 del Reglamento recoge la descripción de los planes y el contenido y criterios de elaboración generales, destacando el carácter reservado de los mismos, así como de los sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras.

Continúa el Capítulo de disposiciones generales con la referencia a las facultades de la inspección, aunque no se incluye la regulación correspondiente a las actuaciones de obtención de información a través de requerimientos individualizados, puesto que dicha regulación ya se contiene en los artículos 30 y 55 a 57 del Reglamento.

Trata el artículo 171 del examen de la documentación de los obligados tributarios, desglosando la facultad prevista en el artículo 142 de la LGT. Conforme al mencionado precepto reglamentario:

1. Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios:

a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.

b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.

c) Libros registro establecidos por las normas tributarias.

d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.

e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

2. La documentación y los demás elementos a que se refiere este artículo se podrán analizar directamente. Se exigirá, en su caso, la visualización en pantalla o la impresión en los correspondientes listados de datos archivados en soportes informáticos o de cualquier otra naturaleza.

Asimismo, se podrá obtener copia en cualquier soporte de los datos, libros o documentos a los que se refiere el apartado anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 34.1.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria¹.

3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.

Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración.

Recuérdese que, en virtud de los párrafos 3 y 4 del artículo 151 de la LGT, la inspección debe examinar la documentación contable (libros, facturas y demás documentos), así como las bases de datos informáticas relativas a la actividad económica, en los locales u oficinas del obligado tributario donde, conforme la legislación mercantil, deban estar, y en presencia del mismo o de la persona que designe. No obstante, la inspección puede examinar en sus oficinas públicas:

- La documentación contable, cuando haya consentimiento por parte del obligado tributario.
- Las copias en cualquier soporte de los libros y documentos contables.
- Los libros y registros exigidos por normas tributarias y sus justificantes.
- Cualquier otro documento relacionado con la obligación tributaria.

Con relación a lo anterior, el artículo 174.2 del Reglamento dispone que:

¹ Se refiere al derecho de los obligados tributarios a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y el procedimiento en que los presentó.

Las actuaciones relativas al análisis de la documentación a que se refiere el artículo 142.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria², deberán practicarse en el lugar donde legalmente deban hallarse los libros de contabilidad o documentos, con las siguientes excepciones:

a) Cuando exista previa conformidad del obligado tributario, que se hará constar en diligencia, podrán examinarse en las oficinas de la Administración tributaria o en cualquier otro lugar en el que así se acuerde.

b) Cuando se hubieran obtenido copias en cualquier soporte de los libros y documentos a que se refiere el artículo 142.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, podrán examinarse en las oficinas de la Administración tributaria.

c) Cuando se trate de registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de los justificantes exigidos por estas, se podrá requerir su presentación en las oficinas de la Administración tributaria para su examen.

d) Cuando las actuaciones de inspección no tengan relación con el desarrollo de una actividad económica, se podrá requerir la presentación en las oficinas de la Administración tributaria correspondiente de los documentos y justificantes necesarios para la debida comprobación de su situación tributaria, siempre que estén establecidos o sean exigidos por normas de carácter tributario o se trate de justificantes necesarios para probar los hechos o las circunstancias consignados en las declaraciones tributarias.

Esta facultad que se comenta debe relacionarse con las obligaciones establecidas en el artículo 29 de la LGT, que incluye entre otras:

- La obligación de conservar libros de contabilidad, libros-registros obligatorios, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos.
- La obligación de expedir y conservar facturas.

² Artículo 142.1 LGT: *Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba facilitarse a la Administración o que sea necesario par la exigencia de las obligaciones tributarias.*

- La obligación de aportar a la Administración, cuando así se le requiera, libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación al cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros.
- La obligación de aportar cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas.
- Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.

Por otro lado, hay que señalar que el artículo 200 de la LGT califica de infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones contables y registrales y el artículo 203 considera constitutivo de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, la no aportación de la documentación que haya sido requerida.

Para el ejercicio de las actuaciones inspectoras, la LGT permite la entrada de la inspección en los lugares donde se desarrolle una actividad económica, existan bienes sometidos a tributación, se produzcan hechos imposables o supuestos de hecho de obligaciones tributarias, o exista alguna prueba al menos parcial de los mismos.

Como únicos requisitos de dicha facultad se encuentran los siguientes:

- Cuando exista oposición por parte de las personas que custodian las fincas y éstas no tengan el carácter de domicilio constitucionalmente protegido, la inspección precisa para la entrada autorización administrativa.
- Cuando la entrada sea en un domicilio constitucionalmente protegido -tanto el de personas físicas como el de personas jurídicas-, es preceptiva la autorización expresa del titular o bien la autorización judicial.

El Reglamento se limita a establecer el órgano competente para otorgar, cuando se requiera, la autorización administrativa. A este efecto, dispone el artículo 172 lo que sigue:

En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará autorización escrita del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan.

En el ámbito de la Dirección General del Catastro la autorización a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al Director General.

Por lo demás, se regula el deber de comparecer y atender al personal inspector y la personación de la inspección sin previa comunicación.

Así, los obligados tributarios deben atender a la inspección y prestar la debida colaboración en la práctica de las actuaciones, debiendo estar presentes cuando a juicio del órgano de inspección ello sea necesario. Asimismo, el personal inspector está facultado para:

- a) Recabar información de los trabajadores o empleados sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen.*
- b) Realizar mediciones o tomar muestras, así como obtener fotografías, croquis o planos. Estas operaciones podrán ser realizadas por el personal inspector en los términos del artículo 169.*
- c) Recabar el dictamen de peritos. A tal fin, en los órganos con funciones de inspección podrá prestar sus servicios el personal facultativo.*
- d) Exigir la exhibición de objetos determinantes de la exacción de un tributo.*
- e) Verificar los sistemas de control interno de la empresa, cuando pueda facilitar la comprobación de la situación tributaria del obligado.*
- f) Verificar y analizar los sistemas y equipos informáticos mediante los que se lleve a cabo, total o parcialmente, la gestión de la actividad económica.*

Con relación a las actuaciones de obtención de información, hay que destacar la importancia que en el desarrollo de las funciones inspectoras tiene la posibilidad de efectuar requerimientos relativos a movimientos de cuentas bancarias, facultad regulada en

el apartado 3 del artículo 93 de la LGT y atribuida en exclusiva al ejercicio de las funciones inspectoras y de recaudación que, en cualquier caso, requerirá la autorización del órgano de la Administración que reglamentariamente se determine.

Como ya se ha indicado, la facultad de practicar requerimientos individualizados se contempla en otra parte del Reglamento y, en particular, por lo que se refiere al procedimiento para realizar requerimientos a entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio, el artículo 57 dispone que:

Cuando se trate de requerimientos de información que exijan el conocimiento de movimientos de cuentas o de operaciones a los que se refiere el artículo 93.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los órganos de inspección o de recaudación podrán solicitar la información a los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, o requerirla directamente a las entidades bancarias o crediticias con las que operen sin que sea necesario notificar dicho requerimiento al obligado tributario al que se refiere la información requerida.

Para requerir directamente la información a que se refiere el párrafo anterior a la entidad bancaria o crediticia será necesario obtener previamente la autorización del órgano competente o el consentimiento del obligado tributario. La solicitud de autorización deberá estar debidamente justificada y motivar en términos concretos las razones que aconsejan el requerimiento directo a la entidad, así como la procedencia, en su caso, de no notificar dicho requerimiento al obligado tributario.

Del precepto transcrito se desprende que la posibilidad de solicitar la información directamente a las entidades financieras, incluso sin siquiera comunicar el requerimiento al obligado tributario, no tiene carácter ordinario sino que sólo procederá cuando las circunstancias lo aconsejen y previa autorización del órgano competente que, en el ámbito de competencias del Estado, corresponderá al director de departamento o a los delegados de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los que dependa el órgano actuante que solicita la autorización.

La autorización habilitará para efectuar el requerimiento relativo a los movimientos de cuentas u operaciones financieras, así como los requerimientos posteriores relativos a la documentación soporte de los mismos, y al nombre y apellidos o razón social o denominación completa de las personas o entidades y la identificación de las cuentas a las que se refieran el origen o destino de los movimientos, cheques u otras órdenes de cargo o abono, aun cuando dichos cheques u órdenes hubieran sido sustituidos o tuvieran origen en otros del mismo o diferente importe.

El requerimiento deberá ser notificado a la entidad y se precisarán las cuentas u operaciones objeto del requerimiento, los obligados tributarios afectados y, en su caso, el alcance en cuanto al periodo de tiempo a que se refiera. Los datos solicitados podrán referirse a las operaciones activas o pasivas de las distintas cuentas, a la totalidad o parte de sus movimientos, durante el periodo de tiempo a que se refiera el requerimiento, y a las restantes operaciones que se hayan producido. Asimismo, las actuaciones podrán extenderse a los documentos y demás antecedentes relativos a los datos solicitados.

No obstante la indeterminación que introduce el Reglamento con relación a la solicitud de datos, cabe recordar que la LGT exige la precisión de las operaciones que vayan a ser objeto de investigación y prescribe que, en el caso de los movimientos de cuentas corrientes o de los cheques u otras órdenes de pago, la investigación no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre el origen y destino de los movimientos.

El requerimiento precisará también el modo en que vayan a practicarse las actuaciones, que podrán desarrollarse mediante solicitud a la entidad para que aporte los datos o antecedentes objeto del mismo o mediante personación en su oficina, despacho o domicilio para examinar los documentos en los que consten. No prevé el Reglamento, que esté presente el obligado tributario afectado cuando las actuaciones se practiquen en las oficinas de la entidad.

La entidad requerida deberá aportar los datos solicitados en el plazo otorgado para ello que no podrá ser inferior a 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento. Ese mismo plazo habrá de transcurrir como mínimo entre la notificación del requerimiento y la iniciación, en su caso, de las actuaciones en las oficinas, despacho o domicilio del obligado a suministrar la información.

En los casos de cuentas indistintas o conjuntas a nombre de varias personas o entidades, en los depósitos de titularidad plural y en otros supuestos análogos, la petición de información sobre uno de los cotitulares o autorizados implicará la disponibilidad de todos los movimientos de la cuenta, depósito u operación, pero la Administración tributaria no podrá utilizar la información obtenida frente a otro titular o autorizado sin seguir previamente los trámites reglamentarios.

A tenor de esto último, queda claro que el Reglamento prescinde de exigir la necesaria cautela y proporcionalidad en el desarrollo de este tipo de actuaciones y resulta preocupante, a este respecto, la flexibilidad en la obtención de datos que se deriva de la anterior previsión.

En fin, las actuaciones de obtención de información constituyen el correlato al deber de colaboración previsto en el artículo 93 de la LGT cuando ha de cumplirse a requerimiento individualizado de la Administración, por lo que su ejercicio debe llevarse a cabo con todas las cautelas y los requisitos que rodean este deber de colaboración, y que afectan incluso a los derechos fundamentales del obligado tributario.

Cierra el Capítulo la regulación del contenido de las actas de inspección, que se incluye en esta parte del Reglamento ya que se trata de documentos específicos de las actuaciones inspectoras, puesto que las diligencias e informes son formas de documentar cualquier

actuación de aplicación de los tributos y, por tanto, se contemplan en la parte relativa a las normas comunes³.

3.- Procedimiento de inspección

3.1.- Objeto del procedimiento de inspección

El procedimiento de inspección constituye el cauce a través del cual se desarrollan dos de las posibles actuaciones inspectoras: de un lado, las actuaciones de comprobación e investigación y, de otro, las de liquidación, siendo ambas funciones propias de la Inspección de los Tributos.

En consecuencia, y a tenor de lo dispuesto en el artículo 145 de la LGT, el procedimiento inspector tiene por objeto comprobar la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas e investigar hechos no declarados o declarados incorrectamente; y de cuyo resultado se procede, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de las oportunas liquidaciones. De ello se deduce que este procedimiento es único y que el inicio del mismo habilita a la inspección a realizar tanto las actuaciones de comprobación e investigación como las de liquidación.

3.2.- Inicio del procedimiento de inspección

El artículo 177 del Reglamento regula las dos formas de inicio del procedimiento inspector:

³ Sobre el contenido de las actas se hace referencia más adelante, al tratar de la formalización y tramitación de las actas en el epígrafe dedicado a la terminación del procedimiento de inspección.

- Mediante comunicación notificada al interesado en la que se hace constar, de un lado, el inicio del procedimiento y, de otro, un requerimiento de comparecencia para que se persone en el lugar, día y hora señalado, al objeto de desarrollar las primeras actuaciones de comprobación.
- Mediante personación de la inspección, sin previa comunicación, en los locales del obligado tributario, al objeto de comunicar el inicio del procedimiento y desarrollar directamente en los mismos las primeras actuaciones de comprobación.

3.3.- Alcance de las actuaciones inspectoras

Tal como señala el artículo 148 de la LGT, el alcance de las actuaciones inspectoras podrá ser general o parcial. Las actuaciones tienen carácter general cuando la comprobación afecta a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria derivada del concepto tributario y período objeto de la misma. En otro caso, cuando la comprobación no afecta a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, la actuación tiene carácter parcial. Conviene recordar que el obligado tributario tiene derecho al inicio del procedimiento a conocer no sólo la naturaleza de las actuaciones inspectoras, sino también el alcance de las mismas.

El Reglamento introduce el concepto de “extensión” junto al de alcance de las actuaciones y dispone en el artículo 178 que las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y períodos impositivos o de liquidación y podrán tener alcance general o parcial.

Continúa señalando que las actuaciones tendrán carácter general, salvo que se indique otra cosa en la comunicación de inicio del procedimiento inspector o, posteriormente, se acuerde de forma motivada la reducción del alcance de las actuaciones, lo que deberá ser comunicado. Asimismo, regula los supuestos en que las actuaciones tendrán carácter parcial:

- a) Cuando las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación.*
- b) Cuando las actuaciones se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, así como cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable.*
- c) Cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria.*

De la previsión reglamentaria anterior hay que destacar la incorporación del supuesto relativo a la comprobación de solicitud de devoluciones.

El alcance de las actuaciones condiciona el tipo de liquidación que resulta de las mismas. En este sentido, el apartado 3 del artículo 101 de la LGT señala que tienen la consideración de liquidaciones definitivas las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo determinados supuestos previstos en el apartado 4 del mismo artículo y desarrollados en el artículo 190 del Reglamento, que más adelante se comenta. En consecuencia, una comprobación de alcance general puede dar lugar a una liquidación definitiva y, excepcionalmente, a una provisional; y una comprobación de alcance parcial dará lugar en cualquier caso a una liquidación provisional.

A fin de reforzar la seguridad jurídica del obligado tributario, la LGT establece expresamente el efecto preclusivo que produce una actuación de carácter parcial sobre aquellos elementos de la obligación tributaria que hayan sido objeto de comprobación, de tal forma que una actuación de carácter parcial impide a la inspección que el objeto de la misma pueda volver a ser comprobado en una posterior actuación de carácter general.

Por otra parte, los artículos 149 de la LGT y 179 del Reglamento regulan el derecho del obligado a solicitar la ampliación del alcance de las actuaciones de parcial a general, en relación al tributo y, en su caso, a los períodos afectados. Se requiere que la solicitud se formule en el plazo de quince días desde la notificación del inicio de las actuaciones parciales y la inadmisión de la misma deberá estar motivada y ser notificada al obligado tributario. Contra el acuerdo de inadmisión no podrá interponerse recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que pueda reclamarse contra el acto o actos administrativos que pongan fin al procedimiento de inspección.

La solicitud de la ampliación del alcance no interrumpe las actuaciones iniciadas y obliga a la inspección, en el plazo de seis meses:

- O bien a ampliar el alcance de las actuaciones ya iniciadas, continuando las mismas pero con carácter general.
- O bien a autorizar a que se inicien nuevas actuaciones con alcance general.

El incumplimiento del plazo por parte de la inspección determina que las actuaciones parciales no interrumpan el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general.

3.4.- Tramitación del procedimiento de inspección

3.4.1.- Medidas cautelares

Para impedir que desaparezcan, se destruyan o se alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de las obligaciones tributarias, la inspección, en el desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación, puede adoptar medidas cautelares.

Las medidas pueden consistir en el precinto, depósito o incautación, ya sea de mercancías o productos sometidos a gravamen o de pruebas documentales como libros, registros,

documentos, archivos o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información que se pretende proteger, o incluso en el precinto de determinados lugares o locales donde exista alguna prueba.

Dado el carácter excepcional de la actuación, se requiere que esté debidamente motivada, así como la proporcionalidad de la medida cautelar a los fines que persigue, sobre lo que es obligado insistir, y su limitación temporal, prohibiéndose la adopción de medidas que puedan producir perjuicios de difícil o imposible reparación. Además, ha de ser ratificada por el Inspector-Jefe en el plazo de 15 días desde su adopción, y debe levantarse si desapareciesen las circunstancias que las motivaron.

El Reglamento regula en el artículo 181 esta facultad de la inspección, concretando la forma y modo en que deben adoptarse las distintas medidas cautelares. Conforme al apartado 5 del mencionado precepto, el obligado tributario podrá formular alegaciones en el plazo de cinco días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la medida cautelar. El órgano competente deberá ratificar, modificar o levantar la medida adoptada mediante acuerdo debidamente motivado en el plazo de 15 días desde su adopción, que deberá comunicarse al obligado.

El acuerdo a que se refiere el párrafo anterior no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la adopción de las medidas cautelares en los recursos y reclamaciones que, en su caso, puedan interponerse contra la resolución que ponga fin al procedimiento de inspección.

3.4.2.- Lugar y horario de las actuaciones inspectoras

El lugar donde se desarrollan las actuaciones inspectoras viene determinado por la inspección, y puede ser cualquiera de los siguientes:

- el domicilio fiscal del obligado tributario o el lugar donde el representante tenga su domicilio o despacho.
- donde se realicen actividades gravadas.
- donde exista alguna prueba del hecho imponible.
- las oficinas de la Administración tributaria, salvo el examen de la documentación contable que debe ser realizado en los locales del obligado.

Como ya se ha señalado, la inspección puede personarse, sin previo aviso, en cualquiera de los lugares antes indicados. En cambio, el examen de la contabilidad mercantil debe realizarse en los locales del obligado, salvo que éste expresamente autorice su examen en las oficinas de la inspección, o bien se trate de copias en cualquier soporte de la mencionada documentación.

En cuanto al horario de las actuaciones inspectoras, dependerá del lugar donde se desarrollen:

- En las oficinas públicas: horario oficial de apertura al público y dentro de la jornada laboral vigente.
- En los locales del interesado: se debe respetar la jornada laboral de la actividad, con la posibilidad de que pueda actuarse de común acuerdo fuera de ella.

Excepcionalmente, cuando las circunstancias de las actuaciones lo exijan, se puede actuar fuera de los días y horas establecidos anteriormente. A estos efectos, el artículo 182 del Reglamento recoge los supuestos que posibilitan el desarrollo de actuaciones inspectoras fuera del horario oficial de las oficinas públicas o de la jornada laboral de la actividad. En particular, podrá producirse esto último cuando, *se considere necesario para que no desaparezcan, se destruyan o alteren elementos de pruebas o las circunstancias del caso requieran que las actuaciones de inspección se efectúen con una especial celeridad que*

exija su desarrollo fuera de la jornada laboral y se obtenga, en ambos supuestos, la previa autorización del órgano competente de la Administración tributaria.

En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la autorización a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al delegado o al director de departamento del que dependa el órgano actuante. El obligado tributario podrá exigir que se le entregue copia de la autorización.

3.5.- Plazo de las actuaciones inspectoras

A tenor de lo dispuesto en el artículo 150 de la LGT, las actuaciones del procedimiento inspector deberán concluir en el plazo de doce meses, contado desde la fecha de notificación del inicio del mismo hasta la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las actuaciones realizadas por la inspección⁴.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo durante otros doce meses más cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- Las actuaciones revistan una especial complejidad, que se entiende producida en función del volumen de operaciones, dispersión geográfica de las actividades realizadas, tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos que se determinen reglamentariamente.
- Se descubra la ocultación a la Administración tributaria de alguna de las actividades empresariales o profesionales que se realice. En este supuesto ha de entenderse que la ocultación lo es de una actividad en su totalidad.

⁴ A estos efectos, recuérdese que será válido un solo intento de notificación suficientemente acreditado, según dispone el artículo 104.2 de la LGT.

Como consecuencia de la remisión reglamentaria que realiza la Ley, el artículo 184 del Reglamento concreta los supuestos en que se considera que las actuaciones revisten especial complejidad o ha existido ocultación de alguna actividad empresarial o profesional. De esta forma la enumeración legal queda cerrada por la contenida en la norma de desarrollo. Así:

Se entenderá que las actuaciones revisten especial complejidad en los siguientes supuestos:

a) Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.

b) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios.

c) Cuando los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se realicen fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante y sea necesaria la realización de actuaciones de comprobación fuera de dicho ámbito territorial.

d) Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

e) Cuando el obligado tributario esté sujeto a tributación en régimen de transparencia fiscal internacional o participe en una entidad sujeta a un régimen de imputación de rentas que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

f) Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales del obligado tributario o la desaparición o falta de aportación de los libros o registros determine una mayor dificultad en la comprobación.

g) Cuando se investigue a los obligados tributarios por su posible intervención en una red o trama organizada cuya finalidad presunta sea defraudar o eludir la tributación que corresponda u obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales. En especial, se incluirá en este supuesto la investigación de tramas presuntamente organizadas para la defraudación del Impuesto sobre el Valor Añadido vinculadas a las operaciones de comercio exterior o intracomunitario.

h) Cuando se investigue a los obligados tributarios por la posible realización de operaciones simuladas, la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados o la intervención de personas o entidades interpuestas con la finalidad de eludir la tributación que correspondería al verdadero titular de los bienes, derechos o rentas.

i) Cuando la comprobación se refiera a personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en la producción o distribución de un determinado bien o servicio, siempre que la actuación inspectora se dirija a la comprobación de las distintas fases del proceso de producción o distribución.

j) Cuando para comprobar la procedencia de aplicar un beneficio fiscal sea necesario verificar el cumplimiento de requisitos o regímenes tributarios previstos para otro tributo.

Por otra parte, se entenderá que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice, cuando no haya presentado declaración respecto a dichas actividades o estas sean distintas de las declaradas por el obligado tributario en la correspondiente declaración censal.

Se considerará actividad distinta de la declarada la prevista en un grupo de la tarifa del Impuesto sobre Actividades Económicas diferente de aquel en el que el obligado tributario se encuentre dado de alta o la que se desarrolle en una unidad de local no incluida en la correspondiente declaración censal, con independencia, en ambos casos, de que el obligado tributario esté o no exento de dicho impuesto. También se considerará actividad distinta la que hubiera dado lugar a la inscripción en un código de actividad y de establecimiento en el ámbito de los impuestos especiales diferente de aquel en que se encuentre dado de alta el obligado tributario.

La competencia para ampliar el plazo de duración del procedimiento corresponderá al Inspector-Jefe mediante acuerdo motivado. En dicho acuerdo se concretará el período de tiempo por el que se amplía el plazo, que no podrá exceder de 12 meses⁵.

Finalmente, debe indicarse que el Reglamento precisa también el alcance de la ampliación y, en este sentido, establece que la ampliación abarca a todas las obligaciones tributarias o períodos incluidos en el procedimiento, aunque la concurrencia de las circunstancias

⁵ Con relación a la duración del procedimiento inspector, véase también los artículos 103 y 104 del Reglamento en los que se contiene, respectivamente, los supuestos tasados de interrupción justificada y la relación de los supuestos que dan lugar a dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, si bien dicha relación no tiene carácter exhaustivo.

previstas para acordar la ampliación sólo afecte a alguna o algunas de las obligaciones o períodos.

3.6.- Terminación del procedimiento de inspección

Las actuaciones de comprobación e investigación finalizan con la firma del acta. Cuando el inspector actuario estima concluida la instrucción del expediente inspector, es decir, cuando considera que ha obtenido los datos y pruebas suficientes para fundamentar su propuesta de regularización, debe poner de manifiesto el expediente al obligado y concederle trámite de audiencia, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, transcurrido el cual se formalizan las actas correspondientes. El contenido y clase de acta firmada determinará su posterior tramitación hasta el acuerdo de liquidación que resulte.

Corresponde al Inspector-Jefe del órgano que ha realizado las actuaciones inspectoras dictar el acto administrativo de liquidación tributaria que proceda. Cuando se notifique o se entienda notificado dicho acto termina el procedimiento inspector.

Así pues, las actas constituyen el medio documental a través del cual la inspección recoge los resultados de las actuaciones de comprobación e investigación, proponiendo la regularización de la situación tributaria del obligado tributario.

Según el artículo 143.2 de la LGT, el contenido mínimo exigible a las actas es el siguiente:

- Lugar y fecha de formalización.
- Identificación completa y domicilio del obligado tributario, e identificación de la persona que atiende a la Inspección y su carácter o representación.
- Elementos esenciales del hecho imponible y su atribución al obligado tributario, y fundamentos de derecho de la regularización.
- En su caso, regularización de su situación tributaria y propuesta de liquidación.

- Conformidad o disconformidad con la regularización y con la propuesta de liquidación.
- Trámites del procedimiento posteriores al acta (plazos de ingreso, recursos, etc.).
- Existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.

El artículo 176 del Reglamento, extiende el contenido de las actas a otros extremos. En particular se refiere, a la fecha de inicio de las actuaciones, las ampliaciones de plazo, las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración, así como la presentación o no de alegaciones por el obligado tributario y su valoración y el carácter definitivo o provisional de la liquidación, debiendo, en este último caso, constar las circunstancias determinantes de tal carácter y los elementos de la obligación tributaria a que se haya extendido la comprobación.

La LGT clasifica los tipos de actas en función de su tramitación posterior, distinción que toma como referencia la posición del sujeto obligado frente a la propuesta de regularización contenida en el acta.

Así, las actas pueden ser:

- con acuerdo
- de conformidad
- de disconformidad

Por su parte, el artículo 185 del Reglamento precisa algunos aspectos relativos a la formalización de las actas, señalando, entre otras cuestiones, que las actas serán firmadas por el funcionario y por el obligado tributario. Si *el obligado tributario no supiera o no pudiera firmarlas, si no compareciera en el lugar y fecha señalados para su firma o si se negara a suscribirlas, serán firmadas sólo por el funcionario y se hará constar la*

circunstancia de que se trate. De cada acta se entregará un ejemplar al obligado tributario, que se entenderá notificada por su firma. Si aquel no hubiera comparecido, las actas deberán ser notificadas conforme lo dispuesto en la LGT y se considerará como dilación no imputable a la Administración el tiempo transcurrido desde la fecha fijada para la firma de las actas hasta la fecha de notificación de las mismas. Si el obligado tributario compareciese y se negase a suscribir las actas se considerará rechazada la notificación a efectos de lo previsto en el artículo 111 de la LGT, de acuerdo con el cual, el rechazo de la notificación implica que se tenga por efectuada la misma. Cuando el interesado no comparezca o se niegue a suscribir las actas, deberán formalizarse actas de disconformidad.

En los supuestos de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación tributaria y en los casos de sucesión, la firma de un acta con acuerdo de conformidad exigirá la aceptación de todos los obligados tributarios que hayan comparecido en el procedimiento.

Los artículos siguientes del Reglamento se destinan a regular la tramitación de los diferentes tipos de actas. Destaca por su novedad la regulación relativa a las actas con acuerdo que se refiere, en particular, a la constitución del depósito, a la formalización del aval o seguro de caución y al procedimiento a seguir cuando el acuerdo no afecte a la totalidad de obligaciones y períodos objeto del procedimiento, es decir, que se suscriban actas de conformidad o disconformidad o ambas junto con el acta con acuerdo.

Al respecto señala el artículo 186 del Reglamento que, cuando el órgano inspector entienda que pueda proceder la conclusión de un acuerdo por concurrir alguno de los supuestos señalados en el artículo 155 de la LGT, lo pondrá en conocimiento del obligado tributario, quien podrá formular una propuesta con el fin de alcanzar un acuerdo. Una vez desarrolladas las actuaciones para fijar los términos del acuerdo, el órgano inspector solicitará la autorización para la suscripción del acta con acuerdo del Inspector-Jefe, que deberá ser expresa y anterior o simultánea a la suscripción del acta, y se adjuntará a esta.

Antes de proceder a la firma del acta, el obligado tributario deberá acreditar fehacientemente la constitución del depósito o garantía, que ha de cubrir el importe total de la deuda tributaria y, en su caso, de la sanción. Si en el momento señalado para la firma del acta no se hubiese aportado el justificante de la constitución del depósito o garantía se entenderá que ha desistido de la formalización del acta con acuerdo.

Una vez firmada el acta se entenderá dictada y notificada la liquidación de acuerdo con la propuesta formulada en ella, si transcurrido el plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la fecha del acta, no se ha notificado al obligado tributario una liquidación del Inspector-Jefe rectificando los errores materiales.

Especial interés presentan las normas procedimentales aplicables en aquellos casos en que el acuerdo no afecte a la totalidad de obligaciones y períodos objeto del procedimiento, en los que se procederá del siguiente modo:

a) Si se manifestase la conformidad al resto de los elementos regularizados no incluidos en el acta con acuerdo, la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad incluirá todos los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de conformidad.

b) Si se manifestase la disconformidad al resto de los elementos regularizados no incluidos en el acta con acuerdo, la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad incluirá todos los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de la liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de disconformidad.

c) Si respecto a los elementos regularizados de la obligación tributaria no incluidos en el acta con acuerdo se otorgase la conformidad parcial, se procederá de la siguiente manera:

1º Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad no resultara una cantidad a devolver, se formalizarán simultáneamente, además del acta con acuerdo, dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos:

Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad.

Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. Las cuotas tributarias incluidas en las propuestas de liquidación contenidas en el acta de conformidad y en el acta con acuerdo minorarán la contenida en el acta de disconformidad.

2º Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad resultara una cantidad a devolver, se formalizará una única acta de disconformidad en la que se harán constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad a efectos de la aplicación de la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de disconformidad.

Recuérdese que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 155 de la LGT, podrán suscribirse actas con acuerdo en los supuestos siguientes:

- cuando deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados,
- cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto,
- cuando haya una especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto,
- cuando resulte de aplicación la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación.

El acuerdo se perfecciona mediante la suscripción del acta por parte del obligado tributario o su representante y la inspección. La falta de suscripción del acta con acuerdo produce la devolución de las garantías constituidas y se establece que no puede ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad.

El acta con acuerdo, además de lo dispuesto para todo tipo de actas, debe incluir necesariamente el siguiente contenido:

- fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada,
- elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización,
- elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador,
- manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los puntos anteriores.

Como característica específica el acta con acuerdo incorpora, cuando proceda, la propuesta de sanción correspondiente con una única reducción del 50%. En definitiva, supone la integración formal del procedimiento sancionador dentro del procedimiento inspector, lo que da lugar a que en el acta con acuerdo deba figurar la renuncia expresa a la tramitación separada. La liquidación y, en su caso, la sanción derivada del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación en vía administrativa a través del procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho. Es decir, en vía administrativa no cabe ni recurso de reposición, ni reclamación económico-administrativa. Por su parte, en vía contenciosa sólo cabe recurso interpuesto por el contribuyente como consecuencia de la existencia de vicios en el consentimiento.

El artículo 187 del Reglamento regula la tramitación de las actas de conformidad. Con carácter previo a la firma del acta, la inspección concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a sus derechos y si éste presta su conformidad a los hechos y a las propuestas de regularización y liquidación incorporadas en el acta, se hará constar expresamente en ella dicha circunstancia.

De acuerdo con el precitado artículo reglamentario, cuando el obligado tributario preste su conformidad parcial a los hechos y a las propuestas de regularización y liquidación formuladas se procederá de la siguiente forma:

a) Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad no resultara una cantidad a devolver, se formalizarán simultáneamente dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos:

1º Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad.

2º Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad minorará la contenida en el acta de disconformidad.

b) Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad resultara una cantidad a devolver, se formalizará una única acta de disconformidad en la que se harán constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad a efectos de la aplicación de la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En este tipo de actas, la liquidación se entenderá producida y notificada, conforme a la propuesta contenida en el misma, por el mero transcurso del plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la fecha del acta, siempre y cuando no se hubiera notificado al interesado acuerdo del Inspector-Jefe, con alguno de los siguientes contenidos:

- confirmando la liquidación propuesta en el acta,
- rectificando errores materiales,
- ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan,
- estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de la norma y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.

En estos supuestos, conforme al artículo 187.3 del Reglamento, se procederá de la siguiente manera:

a) Si se confirma la propuesta de liquidación contenida en el acta o se rectifican errores materiales, se notificará el acuerdo al obligado tributario. El procedimiento finalizará con dicha notificación.

b) Si se estima que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas, se notificará al obligado tributario acuerdo de rectificación conforme a los hechos aceptados por este en el acta y se concederá un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que formule alegaciones. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada.

c) Si se ordena completar el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias, se dejará sin efecto el acta formalizada, se notificará esta circunstancia al obligado tributario y se realizarán las actuaciones que procedan cuyo resultado se documentará en un acta que sustituirá a todos los efectos a la anteriormente formalizada y se tramitará según proceda.

Llama la atención respecto a esta última posibilidad, que no se exija siquiera motivación del acuerdo de prorrogar actuaciones, pese a la conformidad ya prestada por el interesado. Con mayor alcance, cabe plantearse si no se está arbitrando un modo absolutamente irregular de dejar sin efecto una propuesta de liquidación formulada por la propia Administración y aceptada por el interesado, así como la propia acta que recoge una y otra. No parece admisible esta forma de proceder, pues siendo cierto que es el acto de liquidación el que resuelve definitivamente el procedimiento de inspección, también lo es que el acta cierra las actuaciones de comprobación e investigación, y en caso de conformidad prefigura además el acto final.

Por el contrario, el obligado tributario no podrá revocar la conformidad manifestada en el acta, sin perjuicio de su derecho a recurrir contra la liquidación resultante de esta y a presentar alegaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado b) anterior.

En cuanto a la tramitación de las actas de disconformidad, señala el artículo 188 del Reglamento que:

Cuando el obligado tributario se niegue a suscribir el acta, la suscriba pero no preste su conformidad a las propuestas de regularización y de liquidación contenidas en el acta o no comparezca en la fecha señalada para la firma de las actas, se formalizará un acta de disconformidad, en la que se hará constar el derecho del obligado tributario a presentar las alegaciones que considere oportunas dentro del plazo de los 15 días, contados a partir del día siguiente al de la fecha en que se haya producido la negativa a suscribir, se haya suscrito o, si no se ha comparecido, se haya notificado el acta⁶.

En el acta de disconformidad se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización. Los fundamentos de derecho serán además objeto de desarrollo en un informe ampliatorio que se entregará al obligado tributario de forma conjunta con el acta. También se recogerá en el acta de forma expresa la disconformidad manifestada por el obligado tributario o las circunstancias que determinan su tramitación como acta de disconformidad.

Una vez recibidas las alegaciones o concluido el plazo para su presentación, el Inspector-Jefe, a la vista del acta, del informe y de las alegaciones presentadas, dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.

Si el Inspector-Jefe acordase la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada.

⁶ En este caso, el acta deberá haberse notificado conforme a lo dispuesto con carácter general en la LGT.

El Inspector-Jefe podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos. Dicho acuerdo se notificará al obligado tributario y se procederá de la siguiente forma:

a) Si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considera necesario modificar la propuesta de liquidación se dejará sin efecto el acta incoada y se formalizará una nueva acta que sustituirá a todos los efectos a la anterior y se tramitará según corresponda.

b) Si se mantiene la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, se concederá al obligado tributario un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones que estime oportunas. Una vez recibidas las alegaciones o concluido el plazo para su realización, el órgano competente para liquidar dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.

3.7.- Formas de terminación del procedimiento inspector

El procedimiento inspector terminará mediante la oportuna liquidación o mediante acuerdo del órgano de la Inspección cuando haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, cuando se trate de un supuesto de no sujeción, cuando el obligado tributario no esté sujeto a la obligación tributaria o cuando por otras circunstancias no proceda la formalización de un acta. En caso de acuerdo, deberá emitirse informe en el que constarán los hechos acreditados en el expediente y las circunstancias que determinen esta forma de terminación del procedimiento.

Según dispone el artículo 189 del Reglamento, las actuaciones de comprobación de obligaciones formales terminarán mediante diligencia o informe, salvo que la normativa tributaria establezca otra cosa.

Al respecto, cabe señalar que el artículo 192 del Reglamento establece que cuando se trate de actuaciones de comprobación de obligaciones formales, *se dará audiencia al obligado tributario por un plazo de 15 días, contados a partir del siguiente al de la notificación de*

la apertura de dicho plazo, una vez concluidas las actuaciones de comprobación e investigación. Finalizado el trámite de audiencia, se procederá a documentar el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación en diligencia o informe.

La diligencia o el informe se incorporarán al expediente sancionador que, en su caso, se inicie como consecuencia del procedimiento de inspección, sin perjuicio de la remisión que deba efectuarse cuando resulte necesario para la iniciación de otro procedimiento de aplicación de los tributos.

3.8.- Clases de liquidaciones derivadas de las actas de inspección

Las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección tendrán carácter definitivo o provisional, según sea el alcance de las actuaciones realizadas. Así, cuando las actuaciones tengan carácter parcial, la liquidación resultante de las mismas será siempre provisional. En cambio, las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance general tendrán el carácter de definitivas, salvo en determinados supuestos en los que tendrán el carácter de provisionales.

Los supuestos en los que una comprobación de alcance general puede dar lugar a una liquidación provisional se hallan recogidos en el artículo 101.4 de la LGT y 190 del Reglamento. Se trata de supuestos tasados, por lo que, fuera de los casos expresamente señalados, las liquidaciones resultantes de un procedimiento de inspección, previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, deberán ser definitivas. Ello no obstante, a través del desarrollo reglamentario del citado artículo 101.4 de la LGT, se ha dejado abierta la posibilidad de que, mediante ley o reglamento, se puedan establecer otros supuestos de liquidaciones provisionales.

El artículo 190 del Reglamento determina que las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán ser provisionales:

1.- Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme. Se entenderá, entre otros supuestos, que se producen estas circunstancias:

a) Cuando se dicten liquidaciones respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes o Impuesto sobre el Patrimonio en tanto no se hayan comprobado las autoliquidaciones del mismo año natural por el Impuesto sobre el Patrimonio y el impuesto sobre la renta que proceda.

b) Cuando se dicten liquidaciones respecto del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y no se haya comprobado el impuesto directo del pagador de los correspondientes rendimientos.

c) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas.

d) Cuando se dicte liquidación que anule o minore la deuda tributaria inicialmente autoliquidada como consecuencia de la regularización de algunos elementos de la obligación tributaria porque deba ser imputado a otro obligado tributario o a un tributo o período distinto del regularizado, siempre que la liquidación resultante de esta imputación no haya adquirido firmeza.

2.- Cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento por concurrir alguna de las siguientes causas:

a) Exista una reclamación judicial o proceso penal que afecte a los hechos comprobados.

b) No se haya podido finalizar la comprobación e investigación de los elementos de la obligación tributaria como consecuencia de no haberse obtenido los datos solicitados a terceros.

c) Se compruebe la procedencia de una devolución y las actuaciones inspectoras se hayan limitado en los términos previstos en el artículo 178.3.c) de este reglamento⁷.

d) Se realicen actuaciones de comprobación e investigación por los servicios de intervención en materia de impuestos especiales.

3.- Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre dicha

⁷ En este caso, las actuaciones inspectoras tendrán alcance parcial, habida cuenta de que quedan limitadas a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario.

circunstancia, además de en los supuestos previstos en el apartado b) del artículo 101.4 de la LGT⁸, en los siguientes:

a) Cuando se haya planteado un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y no constituya el objeto único de la regularización, siempre que sea posible la práctica de liquidación provisional por los restantes elementos de la obligación tributaria.

b) Cuando concluyan las actuaciones de comprobación e investigación en relación con parte de los elementos de la obligación tributaria, siempre que esta pueda ser desagregada. El procedimiento de inspección deberá continuar respecto de los demás elementos de la obligación tributaria.

c) Cuando en un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto se dictará una liquidación provisional como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado.

d) Cuando así se determine en otras disposiciones legales o reglamentarias.

Pese al carácter provisional de las liquidaciones, éstas producirán efectos preclusivos respecto de los elementos de la obligación tributaria que hayan sido objeto de las actuaciones de comprobación e investigación. En consecuencia, no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 190 del Reglamento⁹ y, exclusivamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias.

Finalmente, las liquidaciones provisionales minorarán los importes de las que posterior o simultáneamente se practiquen respecto de la obligación tributaria y período objeto de regularización.

⁸ Según el artículo 101.4, b) de la LGT “... se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo a que se refiere el artículo 155 de esta Ley (es el caso de las actas con acuerdo) no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente”.

⁹ Esto es, cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme y Cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento.

Por último, el artículo 191 del Reglamento se ocupa de determinar el cálculo de los intereses de demora que proceda incorporar en la liquidación derivada del procedimiento de inspección.

4.- Disposiciones especiales del procedimiento inspector

Los artículos 193 a 196 del Reglamento regulan determinados aspectos relativos a la aplicación del método de estimación indirecta de bases o cuotas, a la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, a la comprobación e investigación de entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal y a la declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector.

4.1.- Aplicación del método de estimación indirecta

Con acierto, el artículo 193 del Reglamento precisa el carácter subsidiario de la aplicación del método de estimación indirecta al señalar que, la apreciación de alguna o algunas de las circunstancias previstas en el artículo 53.1 de la LGT, no determinará por sí sola la aplicación del método de estimación indirecta si, de acuerdo con los datos y antecedentes obtenidos a lo largo del desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudiera determinarse la base o la cuota mediante el método de estimación directa u objetiva.

Por otro lado, la norma reglamentaria determina el alcance de dos de las circunstancias que habilitan para la aplicación del mencionado método de estimación de bases. Así, señala que:

1.- Se entenderá que existe resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora cuando concurra alguna de las conductas reguladas en el artículo 203.1 de la LGT, y

2.- Se entenderá que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales:

a) Cuando el obligado tributario incumpla la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros registro establecidos por la normativa tributaria. Se presumirá su omisión cuando no se exhiban a requerimiento de los órganos de inspección.

b) Cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos.

c) Cuando los libros o registros contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la constatación de las operaciones realizadas.

d) Cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el obligado tributario no pueda verificarse la declaración o determinarse con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación.

e) Cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas o registradas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad permita presumir, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108.2 de la LGT¹⁰, que la contabilidad o los libros registro son incorrectos.

Con relación a los medios de determinación de bases y cuotas se establece que serán de aplicación las siguientes reglas:

a) Tratándose de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se tendrán en cuenta, preferentemente, los signos, índices o módulos establecidos para el método de estimación objetiva cuando se trate de

¹⁰ Conforme dispone el artículo 108.2 de la LGT, *para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.*

contribuyentes que hayan renunciado a este último método de determinación de la base imponible.

b) Tratándose del Impuesto sobre el Valor Añadido, se tendrán en cuenta, preferentemente, los índices, módulos y demás parámetros establecidos para el régimen simplificado cuando se trate de sujetos pasivos que hayan renunciado a este último régimen.

En ambos casos, sin perjuicio de que acreditada la existencia de rendimientos procedentes de actividades económicas, o de operaciones sujetas y no exentas, por un importe superior al que deriva de la aplicación de los citados signos, índices o módulos, el rendimiento a integrar en la base imponible sea el realmente comprobado y las cuotas a integrar las que deriven realmente de las operaciones comprobadas.

Finalmente, cabe recordar que, de acuerdo con el artículo 158 de la LGT, cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección acompañará a las actas incoadas un informe razonado en el que se deje constancia de:

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

Según el Reglamento, si las actas en que se proponga la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la aplicación del método de estimación indirecta se suscriben en disconformidad, podrá elaborarse un único informe que recoja ambas circunstancias.

4.2.- Declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria

El artículo 194 del Reglamento regula el procedimiento a seguir en los casos de declaración de conflicto en la aplicación de la norma y que, resumidamente, consiste en lo que sigue:

Cuando la inspección estime que se dan las circunstancias para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, deberá comunicarlo al interesado y le concederá un plazo de quince días para que pueda presentar alegaciones y pruebas. Transcurrido dicho plazo, el órgano actuante de la inspección remitirá, junto con un informe, todo el expediente al Inspector-Jefe y éste, si a la vista del informe y de las alegaciones estima la procedencia de la declaración de conflicto, lo remitirá, a su vez, a la Comisión consultiva, cuya composición se especifica por la norma reglamentaria.

La Comisión debe emitir un informe sobre la procedencia o improcedencia de conflicto en la aplicación de la norma, en el plazo de tres meses, pudiendo acordarse, no obstante, su ampliación, sin que ésta pueda exceder de un mes. Durante este plazo se considerarán interrumpidas justificadamente las actuaciones inspectoras respecto de los actos o negocios analizados por la Comisión, debiendo proseguir en relación con los elementos u operaciones no afectados, dando lugar, en su caso, a una liquidación provisional. El informe de la Comisión es preceptivo y vinculante para la inspección.

4.3.- Entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal

El artículo 195 del Reglamento recoge ciertas reglas aplicables al procedimiento de inspección seguido cerca de los grupos de entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal. Tales reglas son las que siguen:

- 1.- La comprobación e investigación de la sociedad dominante y del grupo fiscal se realizará en un único procedimiento de inspección, que incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias del grupo fiscal y de la sociedad dominante.
- 2.- En cada entidad dependiente se desarrollará un único procedimiento de inspección. Dicho procedimiento incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual del Impuesto sobre Sociedades y las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento.
- 3.- El plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal se interrumpirá:
 - a) Por cualquier actuación de comprobación e investigación realizada con la sociedad dominante respecto al Impuesto sobre Sociedades.
 - b) Por cualquier actuación de comprobación e investigación relativa al Impuesto sobre Sociedades realizada con cualquiera de las sociedades dependientes, siempre que la sociedad dominante tenga conocimiento formal de dichas actuaciones.
- 4.- Las interrupciones justificadas y las dilaciones por causa no imputable a la Administración tributaria que se produzcan en el curso del procedimiento seguido con cualquiera de las entidades dependientes y que se refieran a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades, afectarán al plazo de duración del procedimiento seguido cerca de la sociedad dominante y del grupo fiscal, siempre que la sociedad dominante tenga conocimiento formal de ello y desde ese momento.
- 5.- La documentación del procedimiento seguido cerca de cada entidad dependiente se desglosará, a efectos de su tramitación, de la siguiente forma:
 - a) Un expediente relativo al Impuesto sobre Sociedades, que se remitirá al órgano que esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación de la sociedad dominante y del grupo fiscal.
 - b) Otro expediente relativo a las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento.

6.- La documentación del procedimiento seguido cerca de la entidad dominante se desglosará, a efectos de su tramitación, de la siguiente forma:

- a) Un expediente relativo al Impuesto sobre Sociedades del grupo.
- b) Otro expediente relativo a las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento.

4.4.- Declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector

Además de otras previsiones ya contenidas en la LGT respecto de la declaración de responsabilidad en el procedimiento de recaudación, que el artículo 196 del Reglamento extiende al procedimiento de inspección, se incorporan las siguientes disposiciones:

1. En el procedimiento de inspección, será competente para iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad, el órgano actuante.
2. Cuando el alcance de la responsabilidad incluya las sanciones será necesario para iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad, que se haya iniciado previamente el procedimiento sancionador.
3. El trámite de audiencia al responsable se realizará con posterioridad a la formalización del acta al deudor principal y, cuando la responsabilidad alcance a las sanciones, a la propuesta de resolución del procedimiento sancionador al sujeto infractor.

El responsable dispondrá de un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para formular las alegaciones y aportar la documentación que estime oportuna. No obstante, el responsable no tendrá la condición de interesado en el procedimiento de inspección o en el sancionador y se tendrán por no presentadas las alegaciones que formule en dichos procedimientos.

4. El acuerdo de declaración de responsabilidad corresponderá al órgano competente para dictar la liquidación y habrá de dictarse con posterioridad al acuerdo de

liquidación al deudor principal o, en su caso, de imposición de sanción al sujeto infractor.

5.- Otras actuaciones inspectoras

Cierra el Título V la regulación de otras actuaciones inspectoras, distintas a las de comprobación e investigación. Al respecto señala el artículo 197, entre otras, las siguientes actuaciones:

1. De valoración, que podrán desarrollarse por los órganos de inspección a iniciativa propia o a petición de otros órganos de la misma u otra Administración tributaria.

2. De informe y asesoramiento.

3. Las dirigidas a la aprobación de propuestas de valoración previa de operaciones, gastos, retribuciones, así como criterios de imputación temporal, conforme a la normativa específica que resulte aplicable.

4. De comprobación limitada, para lo que se ajustarán a lo dispuesto en los artículos 136 a 140, ambos inclusive, de la LGT, y en los artículos 163 a 165, ambos inclusive, del Reglamento.

5. De control censal, pudiendo proponer, en su caso, a los órganos competentes, el acuerdo de baja cautelar, el inicio del procedimiento de rectificación censal, la rectificación de oficio de la situación censal o la revocación del número de identificación fiscal.

En particular, conviene recordar que para realizar actuaciones de comprobación limitada, la inspección debe ajustarse a las siguientes pautas:

- No es posible analizar la contabilidad mercantil.
- No es posible efectuar requerimientos de información sobre movimientos financieros.
- Las actuaciones deben efectuarse en las oficinas de la Administración, salvo en supuestos de comprobaciones censales y las relativas a la verificación de los “signos, índices o módulos”.
- Los resultados se recogen en la correspondiente liquidación que, en cualquier caso, es provisional. No se pueden recoger en actas.
- El plazo máximo de duración es de 6 meses. La superación de este plazo, entre otras consecuencias, determina la caducidad del procedimiento.