



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

**EL PROCEDIMIENTO DE
INSPECCIÓN TRIBUTARIA:
ANÁLISIS DE LOS DOCUMENTOS
DE LAS ACTUACIONES
INSPECTORAS**

Alumna: Carolina Bueno Porcuna

Enero, 2019

RESUMEN.

En nuestro TFG analizamos el procedimiento de Inspección Tributaria, regulado por la Ley General 58/2003, de 17 de noviembre, prestando especial atención a los documentos de la de las actuaciones inspectoras. Para ello, partimos del análisis de las funciones esenciales que conforman la Inspección Tributaria, para estudiar con posterioridad cómo funciona su procedimiento, desde su inicio hasta su terminación. Analizaremos también cómo ha influenciado sobre el mismo, las modificaciones efectuadas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, destacando aquellas relativas a los plazos de las actuaciones inspectoras. En nuestro trabajo, con el estudio de la documentación inspectora, y sobre todo con el de las actas de inspección, trataremos de ver finalmente si la voluntad del obligado puede influir o no en la obligación tributaria, mediante la manifestación de conformidad o disconformidad constada en las mismas.

ABSTRACT.

In our TFG we analyze the Tax Inspection procedure, regulated by General Law 58/2003, of November 17, paying special attention to the documents of the Tax Inspection. For this, we start with the analysis of the essential functions that make up the Tax Inspection to study later how its procedure works, from its beginning to its completion. We will also analyze how the modifications made by Law 34/2015, of September 21, have influenced the same, highlighting those related to the terms of the inspection actions. In our work, with the study of the documentation inspector, and especially with that of the inspection records, we will try to see finally if the will of the obligor can influence or not in the tax obligation, through the manifestation of conformity or disagreement contained in the sames.

Palabras clave: Procedimiento de inspección, comprobación, investigación, documentos de inspección, actas de inspección, comunicaciones, diligencias, informes, conformidad.

Keywords: *Inspection procedure, verification, investigation, inspection documents, inspection reports, communications, inquiries, reports, compliance.*

ÍNDICE.

1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA.....	6
2.1. CONCEPTO Y FUENTES NORMATIVAS.....	6
2.2. FUNCIONES INSPECTORAS DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN.....	8
2.3. FUNCIÓN INSPECTORA DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN.....	11
2.4. OTRAS FUNCIONES DE LA INSPECCIÓN.....	13
3. EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA.....	14
3.1. OBJETO DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN.....	14
3.2. INICIO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.....	16
3.2.1. Formas de inicio y alcance de las actuaciones inspectoras.....	16
3.2.2. Efectos derivados del inicio del procedimiento.....	18
3.3. DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.....	19
3.3.1. Plazo de duración de las actuaciones inspectoras.....	19
3.3.1.1. Plazo general de duración máxima.....	19
3.3.1.2. Plazo especial de duración máxima.....	20
3.3.1.3. Extensión del plazo.....	20
3.3.1.4. Suspensión del plazo y retroacción de las actuaciones inspectoras.....	21
3.3.1.5. Efectos de incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.....	23
3.3.2. Lugar y horario de las actuaciones inspectoras.....	24
3.3.3. Adopción de medidas cautelares.....	25
3.3.4. Trámite de audiencia.....	26
3.4. TERMINACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.....	26
4. DOCUMENTACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.....	27
4.1. COMUNICACIONES.....	29
4.2. INFORMES.....	30
4.3. DILIGENCIAS.....	31
4.4. ACTAS.....	34
4.4.1. Concepto y naturaleza.....	34
4.4.2. Contenido y formalización de las actas de inspección.....	34
4.4.3. Clases de actas de inspección según su tramitación.....	35
4.4.3.1. Actas con acuerdo.....	35

4.4.3.2. Actas de conformidad.....	37
4.4.3.3. Actas de disconformidad.....	39
5. CONCLUSIONES.....	42
6. BIBLIOGRAFÍA.....	45
7. LEGISLACIÓN.....	47
8. JURISPRUDENCIA.....	49
9. ABREVIATURAS.....	50

1. INTRODUCCIÓN

Es evidente la asunción de las mayores funciones y competencias que se le han ido atribuyendo a la Inspección Tributaria con el paso del tiempo. Sobre todo, destacamos la progresiva asunción de funciones liquidadoras a los órganos de Inspección, necesarias para regularizar y definir totalmente la situación del obligado tributario. Esta función es de gran importancia en el desarrollo del procedimiento de inspección, puesto que se trata del objeto del mismo.

Por ello, para finalizar el procedimiento y asegurar seguridad jurídica al obligado tributario, las actuaciones inspectoras se deben de formalizar en los documentos que procedan que preparen el acto administrativo liquidatorio final. Como consecuencia, los documentos de la Inspección serán el reflejo de las cada vez mayores competencias y funciones que se le han ido otorgando, ya que parece lógico que la asunción de dichas competencias se manifieste en un mayor valor de las actuaciones inspectoras y, por tanto, de los documentos utilizados para formalizar las mismas.

Analizando esta situación, podemos decir que nos encontramos ante un tema de gran transcendencia dentro de una realidad compleja donde el fraude fiscal es una figura que continúa latente en nuestra sociedad. Por ello, el legislador con las debidas modificaciones llevadas a cabo con la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, pretende luchar contra ello y que los ciudadanos realicemos nuestros deberes como contribuyentes de forma efectiva, real y voluntaria, sin falsear u ocultar hechos con relevancia tributaria.

Todas estas cuestiones planteadas, se abordan en el presente trabajo, con el análisis previo de las funciones esenciales de la Inspección y el estudio del procedimiento de inspección, desde su inicio hasta su terminación. Pondremos un especial énfasis en los documentos de las actuaciones inspectoras con el objeto de esclarecer el contenido de los mismos y sobre todo el de las actas de inspección, considerado como el documento inspector por antonomasia, ya que se trata de un documento propio del procedimiento inspector. Con ello, trataremos de entender mejor la influencia de la voluntad del contribuyente dentro del proceso de inspección, mediante la conformidad o no ante la propuesta realizada por los órganos de inspección.

La metodología utilizada para la realización de este trabajo ha sido muy amplia y variada. Se ha realizado un análisis pormenorizado en la regulación de la institución de la ley general tributaria, en la jurisprudencia y en las diferentes posturas doctrinales, utilizando para

ello un amplio catálogo de monografías, manuales y revistas. Mediante el apoyo de las distintas fuentes, hemos podido comprender y asociar mejor aquellos conceptos incluidos en nuestro trabajo, para finalmente llegar a determinadas conclusiones.

2. LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

2.1. CONCEPTO Y FUENTES NORMATIVAS

La Inspección de los Tributos puede entenderse desde una triple perspectiva en el ámbito del derecho, ya que no existe un concepto preciso y único. En primer lugar, una perspectiva *orgánica*, definida como un conjunto de órganos de la Administración de la Hacienda Pública. En función de quién tenga la gestión de los tributos a inspeccionar, pueden ser órganos de inspección tributaria estatal, autonómica o local¹. A nivel estatal, 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 RGIT) en su art 166, le otorga el ejercicio de las funciones inspectoras a los órganos con dichas funciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), así como a los órganos de la Dirección General del Catastro². Por su parte, las Comunidades Autónomas y los Entes Locales también disponen de sus propios órganos de inspección, para las inspecciones de sus propios tributos o aquellos cedidos totalmente por el Estado.

En segundo lugar, podemos entender la Inspección desde una perspectiva *funcional*, como una de las actividades o funciones que la Ley 58/2003 General Tributaria (LGT en adelante) recoge en su art. 83 dentro del ámbito de la aplicación de los tributos, cuando en sentido estricto no se dirige tanto a la “aplicación” y “control” de la aplicación llevada a cabo por los administrados. Y en último lugar, nos referimos a la Inspección desde una perspectiva *procedimental*, entendiéndose como el conjunto de procedimientos, es decir, de trámites y formalidades a través de los cuales los órganos de la Inspección desempeñan sus respectivas funciones inspectoras³.

¹ Para Ferreiro Lapatza, puede ser definida como “un conjunto de órganos cuya misión esencial es conseguir los datos y pruebas sobre los hechos imposables realizados por los contribuyentes y necesarios para la aplicación de los tributos en los términos queridos por la ley”. Véase el manual de Fernández Amor, JA., *et al.*: “*Derecho Financiero y Tributario. Parte general*”, TECNOS, Madrid, 2015, p.508.

² Vid., art. 166 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el RGIT (BOE núm.213, de 5 de septiembre).

³ Sobre el concepto de Inspección Tributaria, véase la definición de Martín Queralt. J., Lozano Serrano C., *et al.*: “*Curso de Derecho Financiero y Tributario*”, TECNOS, 2017, p.448.

La Constitución Española (CE en adelante) ya pone de manifiesto la importancia del procedimiento de inspección tributaria en su artículo 103.1 señalando que “la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”. Más adelante, el art. 105.c) señala que la ley regulará el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos. En consecuencia, los actos administrativos deben ajustarse entre otros, a los principios de legalidad y eficacia.

El procedimiento inspector es un procedimiento administrativo especial sobre las relaciones entre el obligado tributario y la Administración Tributaria. De esta manera, ambas partes de la relación tributaria se someten a la CE, para garantizar tanto el interés público, objeto de la Administración pública, como los derechos de los particulares.

Respecto a la normativa aplicable, tanto para la Inspección de Tributos como para su procedimiento, la regulación básica se realiza en la Ley 58/2003, de 7 de diciembre, General Tributaria (LGT) que es “el eje central del ordenamiento tributario, donde se recogen los principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes”⁴. Dentro de la LGT, nuestro objeto de estudio se encuentra en el Capítulo IV denominado “actuaciones y procedimientos de inspección”, del Título III correspondiente a “la aplicación de tributos”, artículos 141 a 159.

El régimen jurídico tributario que regula el contenido de la LGT en lo correspondiente a la Inspección de Tributos, se desarrolla por el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGIT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, ya citado. En este caso, se sitúa en el Título V denominado “actuaciones y procedimientos de inspección”, artículos 166 a 197.

Finalmente, hace tres años, se aprobó la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siendo hasta ahora la de mayor calado, afectando a gran parte del articulado. Según la Exposición de Motivos de la nueva ley, se persiguen los siguientes objetivos esenciales: el reforzamiento de la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como en la Administración Tributaria y

⁴ Vid. Exposición de motivos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

reducir la litigiosidad; prevenir el fraude fiscal; e incrementar la eficacia de la actuación administrativa. En definitiva, se sintetizan en el objetivo de “mejorar, adaptar y completar la regulación del sistema tributario español, haciéndolo más justo y eficaz”⁵.

Esta reforma está pensada para mejorar la posición de la Administración frente al contribuyente. Sin embargo, López Geta, señala que: “el proceso de reforzamiento de las potestades de la Administración Tributaria continúa imparable, de modo que, puestas en una balanza, de un lado las facultades exorbitantes de la Administración, y de otro, las garantías de los contribuyentes, puede compararse cómo esa balanza está muy desequilibrada a favor de la Hacienda Pública”⁶. Además, pone en cuestión el objetivo de reforzamiento de la seguridad jurídica, atreviéndose a preguntar si estamos ante un sarcasmo del legislador o una inocente convicción.

Desde el punto de vista cuantitativo, se han introducido 65 modificaciones provenientes de la Ley 34/2015. Dentro del procedimiento de inspección, los artículos afectados con esta modificación son el art. 150 relativo al “plazo de las actuaciones inspectoras”, el art. 158 que versa sobre “La aplicación del método de estimación indirecta” y por último el art. 159 referente al “informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria”.

Finalmente, el 30 de diciembre de 2017 se publicó en el BOE (Boletín Oficial del Estado) el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, de reforma del RGIT, para adaptarlo a las novedades introducidas en la Ley 34/2015.

2.2. FUNCIONES INSPECTORAS DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN

El art.141 de la LGT configura una enumeración detallada de las funciones que se le atribuyen a la Inspección de Tributos, que denominamos funciones inspectoras. En este apartado nos centramos en las dos funciones principales, el eje central del procedimiento de inspección. En primer lugar, menciona las funciones de investigación [art.141.a)], y seguidamente las de comprobación [art.141.b)], donde incluye tanto actuaciones de comprobación inquisitiva como actuaciones de comprobación limitadas de las declaraciones presentadas.

⁵ Vid. Exposición de motivos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

⁶ López Geta, José M.: “Por fin, la Ley 34/2015, de reforma de la Ley General Tributaria”, La Ley Digital (6548/2015), p.4.

Según el art. 145.2 LGT, la comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones, mediante un examen de veracidad y exactitud de lo que el sujeto ha declarado. Mientras que la investigación, según el art. 145.3 LGT, tratará de descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados, ignorados por la Administración, ya bien sea porque el sujeto los ha ocultado o falseado en su declaración. Puede tener carácter total, es decir, el hecho imponible es totalmente desconocido, no se ha declarado en absoluto, o parcial, cuando lo que no se han declarado son solo algunos elementos del hecho imponible. En otras palabras, se comprueba lo declarado y al mismo tiempo se investiga lo no declarado⁷.

La comprobación no es una función de la inspección tributaria privativa de los órganos de la Inspección, si no que se atribuyen genéricamente a la Administración tributaria en el art. 115 de la LGT. En este caso, la comprobación limitada de las declaraciones presentadas que aparece en el apartado a) es también una función propia de los órganos de gestión tributaria. Sin embargo, las facultades de la inspección son diferentes a la de los órganos de gestión. Los órganos de inspección realizan una comprobación inquisitiva, mientras que los de gestión solamente pueden realizar comprobación limitada (no pueden examinar la contabilidad mercantil), comprobación de valores y otras comprobaciones menores (censales, domicilio fiscal, etc.).

Dentro de la comprobación podemos incluir otras dos funciones más que desarrolla la LGT, que son la comprobación de valores cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias [art.141.d)], y la comprobación de los requisitos para obtener beneficios fiscales, devoluciones tributarias y que se apliquen regímenes especiales [art.141.e)].

No cabe duda de la importancia de estas funciones para la aplicación de los tributos. Una muestra de ello es que el procedimiento inspector gira en torno a la comprobación e investigación. De hecho, el legislador cuando se refiere al objeto del procedimiento de inspección, hace referencia a estas dos funciones inspectoras. Sin embargo, Morillo Méndez, no las sitúa al mismo nivel, señala que “la comprobación es el núcleo mismo de la función inspectora” y la que función de investigación “no es más que un *prius* lógico necesario para efectuar comprobación”. Y es que una vez investigado, se comienza a examinar y calificar el

⁷ Pérez Royo, F.: “Derecho Financiero y Tributario (Parte general)”, colaborador Francisco M. Carrasco González, Capítulo XII. La inspección de los tributos, 2. Funciones de la inspección, Civitas, Thomson Reuters Proview (Servicio en línea), 2017.

hecho imponible que hasta el momento era desconocido, puesto que el objeto descubierto en la investigación tiene que comprobarse. Sin embargo, esto no quita que investigar no sea una función compleja, puesto que requiere de constancia para no fallar⁸.

Hay que recordar que la Administración tributaria no solo ostenta dichas facultades, sino que está obligada a ejercerlas⁹. Como recuerda el Tribunal Constitucional, el deber de contribuir vincula, no solo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos, para poder verificar el correcto cumplimiento de las normas y practicar las regulaciones correspondientes¹⁰. Mediante la investigación y comprobación, la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, no solamente centrándose en declarar aquellos casos en los que es gravoso para el contribuyente, sino también aquellos otros en los que pudieran favorecerlo, aún no alegados por éste. Por tanto, se refiere a todos los hechos con transcendencia tributaria, tanto los que perjudican como los que favorecen al obligado tributario¹¹.

Por otro lado, el art. 142.1 de la LGT expone los medios de que podrán valerse ambas actuaciones¹². Se desprende, por un lado, que se podrá utilizar cualquier instrumento que aporte información para realizar la Inspección sus funciones de comprobación e investigación, siempre y cuando sean dirigidos a la finalidad objetiva a que deben servir, esto es, *la exigencia de las obligaciones tributarias*. De otro lado, que no existen unos criterios de prioridad en cuanto a la utilización de unos u otros.

A continuación, el apartado 2 de dicho artículo alude a la entrada en los lugares en que se desarrollan actividades o explotaciones sometidas a gravamen por los funcionarios de la Inspección de Tributos para el desarrollo de sus funciones. En caso de oposición a la entrada, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se

⁸ Morillo Méndez, A.: “Los procedimientos de comprobación tributaria de las autoliquidaciones tributarias”, La Ley Digital (6723/2007), p.16.

⁹ Vid. La Sentencia del Tribunal Supremo (STS en adelante) de 18 de junio de 2004, (JT 2004/5937).

¹⁰ Vid. La Sentencia del Tribunal Constitucional (STC en adelante) de 25 de abril, (JT 96/2002).

¹¹ Vid. STS de 25 de junio de 2009 (JT 9180/2003).

¹² El art. 142.1 LGT establece que “*Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia 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 de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias*”.

determine. De igual manera, en el caso de que sea necesario entrar en el domicilio del obligado, que constitucionalmente está protegido, deberán obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial, en relación con el art. 18.2 CE¹³.

En conclusión, para referirnos a las funciones administrativas típicas y fundamentales de la Inspección de los Tributos hablamos de una investigación y comprobación “indagatoria e inquisitiva”, ya que la LGT no hace distinción alguna y cualquier actuación de este tipo se realizará en base a los arts.136 a 140 de la misma. A través de ellas la inspección busca la verdad material y la obtención de pruebas suficientes para la correcta aplicación de la norma tributaria¹⁴. Por lo que no hablamos de dos procedimientos separados, si no que ambas funciones se sustancian en un procedimiento denominado procedimiento de inspección, que analizaremos más adelante.

2.3. FUNCIÓN INSPECTORA DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN

Dentro de las funciones inspectoras, destacamos de forma particular, las actuaciones de obtención de información relacionada con la aplicación de tributos, plasmada en el apartado c) del art.141 de la LGT. Son funciones, que a diferencia de las de comprobación e investigación moderadamente encaminadas a la liquidación, tratan de recabar datos en relación con el contribuyente requerido o terceros. Por tanto, se trata de una función fundamental para la eficiencia en general de la Inspección de los tributos, ya que la Administración tiene que tener la suficiente información para poder desarrollar sus funciones principales. Las actuaciones de obtención de información engloban a aquellas que solamente te aportan datos que el obligado tributario no tenía la obligación de suministrar a la Administración Tributaria por estar exigido en una disposición legal o reglamentaria ¹⁵.

Para entender esto, hay que diferenciar las dos vías que el legislador le atribuye a la Administración para obtener información: por suministro o por captación. La primera es aquella que obtiene del deber general, establecido en el art. 93.1 de la LGT, que se impone a los

¹³ Cazorla Prieto, LM.: “*Derecho Financiero y Tributario. Parte general*”, Parte II: El ordenamiento jurídico de los ingresos de los entes públicos. Lección 17. Actuaciones y procedimientos de inspección, III. Las facultades de la Inspección de los tributos, B. Facultades, Aranzadi, Thomson Reuters Proview (Servicio en línea), 17º Edición, 2007.

¹⁴ Sobre el carácter indagatorio e inquisitivo de la función de comprobación e investigación, véase lo expuesto por Martín Queralt, J., Lozano Serrano C., et al.: “*Curso de Derecho Financiero y Tributario*”, ob.cit., pp. 453 y 457.

¹⁵ Vid. Exposición de Motivos del RGIT de 1986, ya derogado.

obligados tributarios de facilitar determinada información, del fruto de su relación con terceros. Por tanto, estos son los datos que el obligado tributario tiene que aportar obligatoriamente a la Administración porque lo dispone la ley, normalmente con carácter periódico y sin que estén relacionados con determinados sujetos pasivos o con hechos puntuales que están siendo objeto de comprobación e investigación en un procedimiento inspector. Mientras que la segunda se debe a los requerimientos individualizados que efectúa a los obligados tributarios por operaciones y supuestos concretos. Esta última deriva del ejercicio de una de las potestades funcionales que es atribuida a la Administración para el correcto funcionamiento del sistema tributario, llevada a cabo en este caso, según el art. 93.2 de la LGT, en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionada con la información requerida.

Por tanto, la información que se ha obtenido mediante la segunda vía conforma la función inspectora mencionada anteriormente. En cualquier caso, hay que tener claro, tal y como señala el art. 30.3 del RGIT, que los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias de la persona o entidad requerida, en ningún caso suponen el inicio de un procedimiento de comprobación e investigación. Además, tal y como señala López León “no debe confundirse con otras que, con ocasión de un procedimiento inspector, lo que se pretende es el examen de la documentación del obligado tributario de acuerdo con el art. 142.1 de la LGT, porque en este caso no tiene naturaleza de requerimiento de información”¹⁶.

En cualquier caso, la obligación de información afecta a cualquier persona física o jurídica, pública o privada, incluidas las entidades sin personalidad del art. 35.4 de la LGT. Por tanto, según los arts. 93 y 94 de la LGT, el ámbito subjetivo es ilimitado, “cualquiera” puede estar obligado. No obstante, existen unos límites, puesto que la Administración Tributaria tiene muchísima información. La cantidad de bases de datos a su disposición es innumerable, y puede ser tentador utilizarlo para otros fines que no sean los tributarios. Se conoce que, por parte de otros organismos, como, por ejemplo, los destinados a la concesión de becas y otras ayudas públicas, recurren a dichas bases de datos que se nutren principalmente de las declaraciones efectuadas por los contribuyentes, de la información suministrada u las requeridas por la Administración.

¹⁶ López León, J.: “Gestión e inspección del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, La Ley Digital (17104/2011), Cap.II. Fuentes de información y planificación inspectora, p. 13.

Por ello, el legislador en el apartado i) del art. 34.1 de la LGT, incluye el carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que estén en poder de la Administración Tributaria. De esta manera, sólo podrán ser utilizados para “la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes”. Ahora bien, el art. 95 de la LGT contempla una serie de excepciones en las que los datos podrán ser cedidos o comunicados a terceros¹⁷.

Por último, destacar que la Ley 34/2015, introdujo como novedad en su art. 95 bis que la Administración Tributaria realizará una publicación de forma periódica de listados donde se muestran los deudores a la Hacienda Pública cuando el importe pendiente de las deudas y sanciones tributarias sea superior a 1.000.000 de euros y cuando las deudas o sanciones no se hayan pagado en el plazo de ingreso en el periodo voluntario. Se trata de un mecanismo educativo, es decir, que de alguna manera incentive y eduque a la sociedad a realizar de forma efectiva y voluntaria sus deberes como contribuyentes, y por tanto se gane la lucha contra el fraude fiscal¹⁸.

2.4. OTRAS FUNCIONES DE LA INSPECCIÓN.

Además de las funciones de comprobación e investigación, de obtención de información el art. 141 de la LGT, enumera otras funciones que se le atribuyen a la Inspección de Tributos. Resulta destacable la función administrativa de liquidación, puesto que se efectuarán aquellas necesarias para regularizar y así definir totalmente la situación tributaria del obligado [art.141.g)]. En realidad, nos encontramos ante la última fase del procedimiento de inspección que veremos más adelante, y es que, una vez realizada la comprobación, verificación y por ende calificación de los hechos, actos o negocios realizados por el contribuyente, el siguiente paso es regularizar la situación tributaria del sujeto, mediante las debidas liquidaciones.

De otro lado, a los órganos de inspección le corresponde la función de informar a los obligados tributarios acerca de sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir [art. 141.f)], junto con la de asesoramiento e informe a los órganos de la Administración

¹⁷ Según el art. 95 LGT, los datos pueden ser cedidos cuando dicha cesión tenga por objeto, entre otros: “la colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada, la colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias, la colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido...”.

¹⁸ Vid., la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015.

pública [art. 141.i)]. Además, entran en juego las funciones de intervenciones tributarias, permanentes o no, en los casos en que la normativa lo requiera, que se registrarán en primer lugar por su normativa específica, y en su defecto, por las normas contenidas del Capítulo IV, relativo a las “Actuaciones y procedimientos de inspección” de la LGT, a excepción de su artículo 149 [art. 141.j)].

Finalmente, el citado art.141.k) alude a las demás funciones que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes, poniendo de manifiesto la matización que hace Parra García-Moliner, cuando señala que: “siendo correcta la referencia a otras disposiciones, la encomienda de otras funciones por las autoridades sin cobertura legal o reglamentaria expresa parece poco conforme con el principio de vinculación positiva a la legalidad que inspira nuestro ordenamiento jurídico, que exigirá la atribución por norma con rango de ley cuando se trate de potestades que los obligados tributarios deban soportar, siendo suficiente la norma reglamentaria cuando se trate de potestades y competencias domésticas, organizativas o ad intra”¹⁹.

En conclusión, siguiendo a Morillo Méndez, podemos decir que los apartados i) y j) son efecto de “arrastres históricos” y que el apartado g) relativo a las liquidaciones tienen un componente de oportunidad definido por la “cercanía y la interdependencia funcional”, saliéndose de “la función comprobadora, escudriñadora y calificadora, típica y esencial a toda inspección”²⁰.

3. EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA.

3.1. OBJETO DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

Teniendo en cuenta que la liquidación se concreta como el antecedente del ingreso, puesto que se trata del acto por el que se cuantifica el tributo a pagar, parece lógico, dado este enfoque temporal, que después de la gestión se pase a la recaudación de manera directa, colocando la inspección como un instrumento auxiliar respecto a ambas. Este orden lo recogía la Ley 230/1963 General Tributaria, ya derogada, en su art. 90 definiendo la gestión tributaria como la suma de las operaciones de liquidación y recaudación.

¹⁹ Parra García-Moliner, A.: “Comentarios a la nueva Ley General Tributaria”, coordinador R. Huesca Boadilla, Thomson-Aranzadi. Madrid, 2004, p. 948.

²⁰ Morillo Méndez, A.: “Los procedimientos de comprobación tributaria de las autoliquidaciones tributarias”, ob.cit., p.16.

Sin embargo, este orden fue reformado en la Ley 58/2003 General Tributaria, situando la inspección detrás de la gestión, precediendo a la recaudación. El legislador aquí encuentra un soporte aún más lógico que altera el orden anterior, debido a las conexiones o puntos de unión existentes entre gestión e inspección. Por un lado, el objeto principal de la gestión tributaria es la liquidación, que da fin a los procedimientos de esta fase, pero hay que tener en cuenta, como ya hemos adelantado, que la liquidación también aparece como la culminación de los procedimientos de inspección, puesto que aparece en el apartado g) del art 141 donde se enumeran las funciones de la Inspección de los Tributos. Por otro lado, el centro de la inspección es la comprobación, junto con la investigación, que puede estar presente ya en la fase de gestión, aunque de forma limitada²¹.

Atendiendo al art. 145 de la LGT, el procedimiento de inspección tendrá por objeto la comprobación e investigación del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, y en el mismo, si hay lugar, se pasará a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante las oportunas liquidaciones. Podemos ver como el objeto del procedimiento coincide, como bien hemos visto anteriormente, con las funciones esenciales de la Inspección de los Tributos (comprobación e investigación).

En definitiva, como afirma Pérez Royo, “el procedimiento de inspección se entabla, con la finalidad de comprobar la situación tributaria de un determinado obligado”²² llevando a cabo las actuaciones de inspección, y finalizará, en su caso, con la regularización de dicha situación tributaria mediante la práctica de una o varias liquidaciones tributarias. Hablamos, en todo caso, de un procedimiento único, conforme al *principio de uniformidad o procedimiento único*, puesto que conforma el conjunto de trámites y formalidades desde la comunicación de inicio hasta que se dicta el acto de liquidación y se notifica. Un procedimiento del cual puede ser objeto “todo obligado tributario” como bien apunta la Audiencia Nacional, es decir, aquellas personas físicas o jurídicas y entidades que tienen que cumplir con sus obligaciones tributarias contenidas en la normativa tributaria²³.

²¹ Sobre el enfoque temporal del procedimiento de inspección, véase el manual de Pérez Royo, F.: “*Derecho Financiero y Tributario (Parte general)*”, ob.cit., Capítulo XII. La inspección de los tributos.

²² Pérez Royo, F.: “*Derecho Financiero y Tributario (Parte general)*”, ob.cit., Capítulo XII. La inspección de los tributos, 4. El procedimiento de inspección. Fases del mismo.

²³ Vid. SAN de 30 de junio de 2004 (JT 110/2002).

Por último, las actuaciones inspectoras se llevarán a cabo, como dispone el art. 169.1 del RGIT, por los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desempeñen aquellos puestos dentro de los órganos con funciones de inspección. Además de estos, dicho artículo remite al art 61.2 de la misma ley, que establece que pueden realizar dichas funciones aquellos autorizados en las normas de organización específicas “que desempeñen puestos en órganos con funciones diferentes”.

3.2. INICIO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.

3.2.1. FORMAS DE INICIO Y ALCANCE DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.

Atendiendo al art. 177 del RGIT, el procedimiento de inspección se iniciará siempre de oficio, por iniciativa propia del inspector, por orden superior o atendiendo a lo expuesto en los planes de inspección. Como advierte Pérez Royo ” a diferencia de otras actuaciones de aplicación de los tributos, las de inspección tienen un carácter selectivo”²⁴, y es que, en los planes de inspección, elaborados anualmente, aparecen los grupos de contribuyentes que podrán ser objeto de inspección.

Sin embargo, el art.147 de la LGT señala que también se puede iniciar a petición del obligado tributario, produciéndose cuando éste es ya objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial, y lo que solicita, en este caso, es que se conviertan en actuaciones de carácter general respecto al tributo y, en su caso, a periodos afectados. Por tanto, esta vía no es propiamente una forma de inicio, puesto que ya ha sido iniciado antes de oficio y la función del obligado en su petición es la solicitud de la ampliación de las actuaciones y no de que se inicie un nuevo procedimiento de inspección.

En cualquier caso, la iniciación del procedimiento de inspección, ya sea de oficio o a petición del obligado, tiene que respetar el art. 147.2 de la LGT al disponer que “los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones”.

Por otra parte, conforme se infiere del art. 149 de la LGT, si se lleva a cabo la segunda opción de inicio, el obligado tiene un plazo de 15 días desde que se notificó la comunicación de inicio, para solicitar la extensión del alcance las actuaciones inspectoras, es decir, que

²⁴ Pérez Royo, F.: “Derecho Financiero y Tributario (Parte general)”, ob.cit., Capítulo XII. La inspección de los tributos, 3. Los planes de inspección.

adquieran el carácter general. La solicitud se formula mediante escrito dirigido al órgano competente para liquidar o directamente informar al inspector jefe del actuario para que traslade la solicitud al órgano competente. No obstante, en el caso de que no se admita la solicitud, deberá estar motivado y será notificada esta decisión al obligado tributario.

Esta solicitud no interrumpe las actuaciones que están ya en curso, sino que la Administración decide ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar una inspección de carácter general, dependiendo del caso, en un plazo de seis meses a computar desde la solicitud. El incumplimiento de este plazo determinará que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpan el plazo de prescripción para la comprobación e investigación del mismo tributo y periodo con carácter general. Además de la solicitud por parte del obligado tributario, encontramos que el art. 178.5 del RGIT le ofrece la posibilidad de modificar también la extensión de las actuaciones a los órganos competentes, siempre y cuando acuerde de forma motivada²⁵.

En cuanto a la materialización del inicio del procedimiento de inspección, destacamos dos modos diferenciados en el art. 177 del RGIT. Por un lado, la forma más utilizada de inicio es mediante comunicación notificada al obligado tributario, la cual deberá contener el lugar, día y hora en el que el obligado deberá personarse, y además señalar el alcance de las actuaciones, así como los documentos e información que debe aportar o poner en disposición de los órganos inspectores. Por otro lado, también se podrá iniciar, cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones, sin previa comunicación, esto es, con la personalización directa de la Inspección en los locales del obligado tributarios, extendiéndose las actuaciones al obligado presente en ese momento, y de no estarlo, a los responsables de dichos locales. Cuando hablamos de los locales del obligado tributario, el legislador se refiere a la “empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centro de trabajo, almacenes o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial”²⁶.

²⁵ El art. 178.5 del RGIT, dispone que *“Cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada: a) La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación; b) La ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y periodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial”*.

²⁶ Sobre las formas de inicio del procedimiento inspector, véase el *“Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General”* de Eseverri Martínez, E. et al. Tirant lo Blanch. Valencia, 2017, p.447.

Como ya se ha adelantado, las actuaciones inspectoras pueden ir dirigidas a una o a varias obligaciones, así como periodos de liquidación, es decir, pueden tener alcance parcial o general a tenor del art. 148 de la LGT. Se presume que tiene carácter general salvo que se indique lo contrario en la notificación de comunicación del inicio de las actuaciones. En el caso de que tengan carácter parcial, es necesario que en dicha comunicación se señalen los elementos que vayan a ser comprobados, así como aquellos que están excluidos²⁷.

3.2.2. EFECTOS DERIVADOS DEL INICIO DEL PROCEDIMIENTO.

Son varios los efectos jurídicos-tributarios que produce el inicio de un procedimiento de inspección, tanto para el obligado tributario como para la Administración. De un lado, automáticamente se interrumpe el plazo de prescripción del derecho que tiene la Administración a determinar la deuda tributaria en relación con la obligación y periodo al que se refiere la actuación inspectora mediante la liquidación, y en consecuencia la interrupción del plazo para interponer las sanciones que puedan derivar de dicha liquidación. Por tanto, se produce el inicio de un nuevo plazo ligado al inicio del procedimiento.

De otro lado, no se considerarán extemporáneos y espontáneos aquellos ingresos realizados por el obligado tributario a partir del inicio del procedimiento, por lo que no se le aplicará lo previsto en el art. 27 de la LGT. Estos ingresos se contemplan, por tanto, como ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación que, en su caso, se practique respecto a las obligaciones y periodos objeto del procedimiento. Esto no impide que pueda apreciarse la existencia de la correspondiente infracción tributaria. Asimismo, hay que tener presente, que en estos supuestos no se devengarán intereses de demora sobre dicho ingreso desde el día siguiente a aquel que se efectuó.

Por último, en lo referente a la presentación de autoliquidaciones o declaraciones una vez iniciado las actuaciones inspectoras, no iniciará, en ningún caso, un procedimiento de devolución, ni se le aplicará lo contenido en el art. 179.3 de la LGT. Esto significa que los contribuyentes que voluntariamente regularicen su situación tributaria una vez iniciado el procedimiento de inspección, sí podrán incidir en responsabilidades por infracciones tributarias cometidas²⁸.

²⁷ Vid., arts. 148.2 LGT y 178.3 RGIT sobre los supuestos en los que las actuaciones tendrán carácter parcial.

²⁸ Sobre los efectos del inicio del procedimiento inspector, véase el manual de Alonso González, LM., *et al.*: “Lecciones de Derecho Financiero y Tributario”, Atelier, Barcelona, 2016. pp. 353 a 355.

3.3. DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.

3.3.1. PLAZO DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.

Resulta de gran interés el estudio del *plazo de las actuaciones inspectoras* puesto que el procedimiento inspector hace unos años no estaba sometido a plazos concretos, si no que “la principal limitación temporal impuesta a la actuación inspectora era, por tanto, la que derivaba de la institución de la prescripción”²⁹. No es hasta finales del pasado siglo, con la promulgación de la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes cuando se comienza a limitar a la Administración de la Hacienda Pública en el ejercicio de su potestad inspectora, estableciendo un plazo máximo de duración de doce meses.

Por otro lado, observando los principales factores determinantes de la litigiosidad en materia fiscal, encontramos como la duración de las actuaciones inspectoras ha venido constituyendo el tema litigioso por excelencia en los procedimientos de revisión administrativa y en los procesos judiciales. Esto lo confirma la sentencia de la Audiencia Nacional, matizando que “la duración de las actuaciones inspectoras se vislumbra como uno de los mayores problemas jurídico de los años venideros en el examen jurisdiccional de la actividad de la Administración Tributaria”³⁰.

Esta limitación ofrece una mayor seguridad jurídica para la parte pasiva de la relación tributaria, puesto que el contribuyente tiene la seguridad y el conocimiento de cuándo finalizarán los trámites relativos a la comprobación e investigación de su situación tributaria, además de presidir en esta relación jurídica el principio de buena fe.

3.3.1.1. Plazo general de duración máxima.

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, ha introducido importantes cambios en el plazo de las actuaciones de inspección. El legislador ha aumentado el plazo general de duración máxima de doce a dieciocho meses, con carácter general. Atendiendo al art. 150.2 de la LGT, el plazo comienza a contarse desde la fecha de la notificación de inicio al obligado tributario, donde se le informará del plazo aplicable en aras de garantizar la seguridad jurídica del obligado tributario, hasta que se le notifique el acto o se

²⁹ Vid. Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central (en adelante *TEAC*) de 17 de febrero de 2011, (JT 2406/2009).

³⁰ Vid., *SAN* de 8 de octubre de 2009.

entienda notificado el acto administrativo resultante de las actuaciones inspectoras, no cuando se dicta la resolución³¹.

Sin embargo, la opción escogida por el legislador puede plantear algunas dificultades prácticas, puesto que la materialización del inicio del procedimiento puede darse, como hemos visto, con la notificación del inicio, donde no habría duda alguna, o directamente con la personación de la Inspección, sin necesidad de notificación. En este caso, podemos entender que el inicio del plazo se da en el momento de la personación, ya que es en ese momento cuando el contribuyente tiene conocimiento del procedimiento.

3.3.1.2. Plazo especial de duración máxima

Anterior a la modificación de 2015, el plazo máximo de doce meses podía ampliarse a doce meses más en los supuestos establecidos en la LGT. Con su entrada en vigor desaparece esta posibilidad y el legislador contempla un doble plazo, el de dieciocho meses con carácter general y el de veintisiete meses cuando se den las circunstancias del art. 150.1.b) de la LGT, es decir, cuando la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar cuentas³² o cuando el obligado forme parte de un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o de un grupo de entidades sometidos al régimen especial de grupo de entidades.

Ahora bien, el plazo de duración de las actuaciones inspectoras será único para todas las obligaciones y periodos que configura el objeto del procedimiento, aunque solamente concurren las circunstancias de los veintisiete meses para alguna de ellas. Asimismo, para facilitar una mayor seguridad jurídica, si durante el desarrollo del procedimiento se han observado alguna de las circunstancias que conlleva aplicar el plazo de veintisiete meses, se pondrá en conocimiento del obligado tributario.

3.3.1.3. Extensión del plazo

Debido a la elevada litigiosidad que se genera durante el procedimiento inspector por el tema del plazo máximo de las actuaciones, el legislador ofrece dos modos de extensión del

³¹ Será suficiente acreditar que se ha llevado a cabo un intento de notificación del texto íntegro de la resolución, para entender cumplida la obligación de notificar y computar el plazo, conforme señala el art. 150.2 LGT.

³² Según el art. 263 del RDL 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la *Ley de Sociedades de Capital*., están obligados a auditar sus cuentas aquellos cuyo importe neto de su cifra anual de negocios supere los 5.700.000€.

mismo. Por un lado, el art. 150.4 de la LGT dispone que el obligado tributario puede solicitar uno o varios periodos donde se quedará suspendido el plazo y, por ende, la Administración no podrá realizar actuaciones inspectoras. Esta solicitud se tiene que formalizar antes de la apertura del trámite de audiencia y el órgano actuante podrá aceptar o denegarla cuando no esté suficientemente justificada, sin posibilidad de recurso o reclamación económico-administrativa por parte del contribuyente. Dichos periodos en los que suspende el plazo no podrán exceder, en su conjunto, de sesenta días naturales para todo el procedimiento.

Por otro lado, entra en juego los retrasos en la aportación de los documentos requeridos por la Administración tributaria. Por ello, el art. 150.5 de la LGT establece que se extenderá el plazo máximo de duración del procedimiento en los supuestos en que el obligado tributario declare que no tiene dicha información o documentación requerida, que no la va aportar o que no la aporta íntegramente en el plazo concedido en un tercer requerimiento.

En estos casos, su aportación posterior acordará la extensión del plazo máximo por un periodo de tres meses, siempre que se produzca una vez transcurridos al menos 9 meses desde su inicio. Es decir, en el caso de que se aporte la información o documentación dentro de los 9 meses desde que se inició el procedimiento, se quedará tal y como establece el legislador, por tanto, no se extenderá. No obstante, si la aportación de la documentación o de la información requerida se realiza tras la formalización del acta y el órgano inspector acuerde la confección de actuaciones complementarias, o cuando la aportación se lleve a cabo una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta por parte de la inspección, la extensión del plazo será de seis meses y no de tres como en el caso anterior. Por tanto, en estos supuestos, la Ley 34/2015 ha establecido una extensión automática del plazo, eliminando la necesidad de analizar el caso concreto³³.

3.3.1.4. Suspensión del plazo y retroacción de las actuaciones inspectoras

Con la modificación parcial de la LGT, han desaparecido los supuestos de interrupción justificada, en aras de una mayor simplificación de las actuaciones inspectoras y se ha introducido un nuevo apartado 7 al art. 150 de la LGT el cual prevé la posibilidad de retroacción cuando así lo fije una “resolución judicial o económica-administrativa”. No obstante, el art.

³³ Sobre la extensión del plazo de las actuaciones inspectoras, véase los manuales, Merino Jara, I.: “Derecho Financiero y Tributario. Parte general”, Tecnos, Madrid, 2015, pp. 514 y 515, y Alonso González, LM. *et al.*: “Lecciones de Derecho Financiero y Tributario”, ob.cit., pp. 362 y 363.

150.3 de la LGT establece las circunstancias que deben concurrir para la suspensión del cómputo de plazo del procedimiento inspector.

En primer lugar, una de las causas de suspensión es la remisión del expediente del obligado tributario al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin haberse llevado a cabo la liquidación. En este caso, el periodo suspendido será el que medie entre la emisión del expediente y la devolución del mismo en el registro de la Administración o de la resolución judicial que declare inexistencia de delito.

En segundo lugar, se producirá la suspensión con la recepción de una comunicación por parte del órgano competente que exija la suspensión o paralización. En tal caso, se producirá desde la recepción de dicha comunicación hasta el día en que entre en el registro de la Administración el documento que indica el cese de la suspensión.

Asimismo, la notificación al obligado tributario de que se ha remitido el expediente de conflicto en la aplicación de la norma a la Comisión Consultiva, producirá la suspensión del cómputo del plazo. Será, desde que se le comunica al interesado de la remisión hasta que entre en el registro el informe acuñado por la Comisión. En este caso, el plazo máximo de suspensión, no podrá exceder aquel del que dispone la dicha Comisión para emitir el informe (con carácter general es de tres meses)³⁴.

Por otra parte, el intento de notificar al interesado de la propuesta de resolución liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar las actuaciones constituye otro supuesto más de suspensión. En este caso, se producirá en el periodo que medie desde el intento de notificación hasta la fecha que se haya efectuado dicha notificación.

Junto a estas, se encuentra la circunstancia de que se inicie un planteamiento de un conflicto ante las Juntas Arbitrales. Conforme señala el art. 152.3 del RGIT, cuando se produzcan diferencias de criterio entre las distintas Administraciones tributarias, se requerirá para su resolución informe favorable de las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas afectadas por la propuesta de resolución. Si no hay informe favorable de dichas

³⁴ El art. 159 LGT, sobre el informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, dispone que, *“de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante”*.

Administraciones tributarias, entra en juego esta figura y la resolución corresponderá, por tanto, a las Juntas Arbitrales³⁵. En esta ocasión, la suspensión tendrá lugar desde el momento que se plantee el conflicto o se reciba comunicado de que se ha planteado hasta la entrada de la resolución por parte de la Juntas Arbitrales.

Por último, encontramos que se suspenderá el cómputo del plazo cuando exista una causa de fuerza mayor que así lo obligue. En este caso, el legislador prevé un supuesto algo más abierto, por lo que requiere de un examen profundo del caso, donde se aprecie un supuesto “imprevisible”. En cualquier caso, la suspensión se producirá mientras dure la causa de fuerza mayor³⁶.

En definitiva, con la suspensión de las actuaciones de la Inspección solamente se detiene el cómputo del plazo el tiempo de la suspensión, y una vez que esta situación desaparezca, el plazo continúa por donde se quedó hasta su conclusión, no comienza de cero como en el caso de la interrupción. Durante este periodo los órganos de inspección no podrán realizar ninguna actuación en relación al procedimiento suspendido. No obstante, esto no impide que los órganos inspectores puedan continuar con sus actuaciones en aquellas obligaciones tributarias o periodos que no se encuentren afectadas por la suspensión. Por tanto, “desde el momento en que concurre la circunstancia de la suspensión, se desagregarán los plazos distinguiendo entre la parte del procedimiento que continúa y la parte que queda suspendida”³⁷.

3.3.1.5. Efectos del incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

El apartado 6 del art. 150 de la LGT, establece que la superación del plazo máximo de duración de las actuaciones, “no determinará la caducidad del procedimiento”. Esto significa que el procedimiento inspector sigue hasta su terminación y todas las actuaciones llevadas a cabo hasta entonces conservan su valor. Sin embargo, el legislador prevé unas circunstancias

³⁵ Vid., arts. 24 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, 51 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, y 66 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, sobre la regulación de las Juntas Arbitrales.

³⁶ Sobre los supuestos tasados de suspensión del cómputo del plazo máximo de las actuaciones inspectoras, véase los ejemplos contenidos en el manual de Alonso González, LM. *et al.*: “Lecciones de Derecho Financiero y Tributario”, ob.cit., pp. 363 a 366.

³⁷ Fernández Amor, JA., *et al.*: “Derecho Financiero y Tributario. Parte general”, ob.cit., p.516.

derivadas del incumplimiento del plazo a las obligaciones tributarias que están pendientes de liquidación.

En primer lugar, como consecuencia de las actuaciones realizadas dentro del plazo correspondiente, la prescripción no se considerará interrumpida. Se interrumpirá por las actuaciones llevadas a cabo una vez finalizado el plazo correspondiente, es decir, fuera del plazo máximo. De esta manera, la obligación habrá podido prescribir en algunos casos.

En segundo lugar, tendrán carácter de espontáneos a los efectos del art. 27 de la LGT y sin posibilidad de aplicar sanción alguna, los ingresos efectuados desde el inicio del procedimiento, hasta la reanudación de las actuaciones, es decir, “hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector”³⁸. Hablamos de los ingresos que se imputen al tributo y periodo objeto de las actuaciones.

Y, por último, el incumplimiento del plazo máximo de duración determinará que no se devenguen intereses de demora desde que se origina el incumplimiento hasta la terminación del procedimiento.

3.3.2. LUGAR Y HORARIO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.

En relación al lugar, el legislador, en el art. 151 de la LGT, les proporciona a los órganos de inspección una lista detallada de lugares donde indistintamente pueden desarrollar las actuaciones del procedimiento de inspección. Pueden, por tanto, elegir entre: el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal; aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina; donde se realicen de forma total o parcial las actividades gravadas; en el lugar donde exista alguna prueba del hecho imponible o supuesto de hecho de la obligación tributaria; en las oficinas de la Administración, cuando los elementos necesarios se puedan examinar allí; o en el caso de que el contribuyente sea una persona con discapacidad o con movilidad reducida, el lugar será aquel que resulte más apropiado para este.

Le otorga, por tanto, libertad de elección a la Inspección, aunque condicionada a la CE por el principio de eficacia en la actuación de la Administración pública establecido en su art. 103.1. Asimismo, esa libertad está supeditada al art. 34.1 de la LGT, donde aparece el derecho

³⁸ Alonso González, LM. *et al.*: “Lecciones de Derecho Financiero y Tributario”, ob.cit., p. 367.

del obligado tributario de que las actuaciones tributarias serán llevadas a cabo de la forma menos gravosa posible³⁹. En cualquier caso, hay que tener presente las limitaciones reglamentarias dispuestas en esta materia, ya que como bien dispone el art. 180.4 del RGIT “las actuaciones del procedimiento deberán de practicarse de forma que se perturbe lo menos posible el desarrollo normal de las actividades laborales o económicas del sujeto inspeccionado”.

En cuanto al horario, hay que tener en cuenta, en primer lugar, que la Inspección debe desarrollar sus actuaciones en días hábiles, respetando todos los festivos, ya sea a nivel local, autonómico o nacional. En segundo lugar, según el art. 152 de la LGT, el horario es variable, es decir, dependerá del lugar en que se desarrollen dichas actuaciones. Con carácter general, si se realiza en las oficinas de la Administración, será dentro del horario oficial de apertura al público, dentro de la jornada de trabajo vigente. Igualmente ocurre si se realizan en los locales del interesado, ya que se tiene que respetar el horario de la jornada laboral de la oficina o de la actividad que se desarrolle en ellos. No obstante, excepcionalmente pueden desarrollarse fuera de dicho horario, bien con el consentimiento del obligado tributario, o sin su consentimiento cuando se considere necesario debido a la posible destrucción o alteración de los elementos objeto de prueba, o cuando las circunstancias requieran especial rapidez. En ambos casos, es necesaria la previa autorización del órgano competente de la Inspección. Igualmente, de común acuerdo, pueden desarrollarse las actividades en otros horarios y días distintos a los anteriores.

3.3.3. ADOPCIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES

Para llevar a cabo una eficiente investigación y comprobación dentro del procedimiento inspector, el legislador le atribuye a la Administración tributaria en el art. 146 de la LGT, la posibilidad de que el inspector actuuario pueda adoptar medidas cautelares proporcionadas al fin que se persiga y debidamente motivadas, para que no “desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición”⁴⁰. Cuando las medidas cautelares se levanten, es decir, cuando desaparezca la causa que originó su admisión, se notificará al obligado tributario.

³⁹ Sobre algunas limitaciones de la libertad de elección del lugar de realización de las actuaciones inspectoras, véase el “Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General” de Eseverri Martínez, E. *et al.*, ob.cit., pp. 452 y 453.

⁴⁰ El art. 146.1 LGT prevé que las medidas cautelares podrán consistir en “*el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate*”.

3.3.4. TRÁMITE DE AUDIENCIA

Una de las garantías más importantes de los procedimientos administrativos es sin duda el derecho de audiencia. En el procedimiento inspector, según el art. 183 del RGIT, se notificará el inicio del trámite de audiencia cuando el órgano inspector considere que tiene en su poder las pruebas y datos necesarios para establecer la propuesta de regulación o en el caso contrario declarar que la situación del obligado tributario es correcta. Dicho trámite se desarrollará previa a la formalización de las actas en conformidad o disconformidad, que más adelante analizaremos con profundidad.

En el trámite de audiencia, el interesado podrá obtener una copia de los documentos incluidos en el expediente, así como aportar nuevos documentos y presentar las alegaciones que considere oportunas. Ahora bien, “el derecho de audiencia no es un derecho absoluto”⁴¹, ya que para el Tribunal Constitucional, la vulneración de este derecho no conlleva a que exista en todo caso indefensión del interesado. Para que se produzca indefensión con relevancia constitucional, declara que es necesario que se produzca el efecto material de indefensión, estableciendo que “solo la indefensión material es causa de lesión del derecho reconocido por el art. 24.1 CE”⁴².

3.4. TERMINACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.

Una vez concluido el trámite de audiencia, se procede a la documentación en las actas de inspección, de los resultados de las funciones esenciales de comprobación e investigación desarrolladas durante todo el procedimiento inspector.

Para entender mejor la terminación de las actuaciones, mencionar que las actas de inspección lo que hace es preparar el acto administrativo liquidatorio final con la documentación aportada en ellas, pero esto no significa que el procedimiento cese con la formalización de dichas actas, sino que lo hace con la regulación de la situación tributaria, es decir, mediante la práctica, en su caso, de las liquidaciones tributarias resultantes de las funciones de investigación y comprobación. Esto no quita, como bien señala Cazorla Prieto que “el reflejo de las actuaciones inspectoras y la propuesta de regulación tributaria que contienen

⁴¹ Vid. Fernández Amor, JA., *et al.*: “Derecho Financiero y Tributario. Parte general”, ob.cit., p.526.

⁴² Vid. STC de 1 de octubre de 1990 (JT 145/1990).

conceden a las actas un papel fundamental en la fase de terminación de las actuaciones inspectoras y del procedimiento que las cobija”⁴³.

En este sentido, podemos hablar de cuatro formas de terminación diferentes. La forma habitual del cese del procedimiento es mediante la práctica de las liquidaciones correspondientes, con la notificación al obligado tributario del acto administrativo, o el *acto de liquidación*, en este caso, conforme al art. 150.2 de la LGT. Asimismo, puede darse la terminación del procedimiento inspector sin practicar ninguna liquidación, ya sea porque el derecho a determinar la deuda tributaria ha prescrito, porque estemos ante un supuesto de no sujeción o bien por otras circunstancias de formalización de un acta donde las actuaciones inspectoras terminarán mediante acuerdo del órgano competente para liquidar (art. 189.4 RGIT)⁴⁴.

Finalmente, junto a estas dos, podemos encontrar la finalización del procedimiento inspector por el inicio de un procedimiento de comprobación liquidada (art. 189.3 RGIT)⁴⁵ o por la comprobación de obligaciones formales, que terminará mediante diligencia o informe (art. 189.5 RGIT)⁴⁶.

4. DOCUMENTACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Tal y como hemos visto en el apartado anterior, el resultado de las actuaciones inspectoras se debe formalizar en los documentos que procedan para garantizar que no exista inseguridad del obligado tributario⁴⁷. Así mismo, como señala Sánchez Galiana, “la obligación

⁴³ Cazorla Prieto, LM.: “Derecho Financiero y Tributario. Parte general”, ob cit., Parte II: El ordenamiento jurídico de los ingresos de los entes públicos, Lección 17. Actuaciones y procedimientos de inspección, V. El procedimiento de inspección, D. Terminación.

⁴⁴ Cuando concurra alguna de las anteriores circunstancias, conforme lo dispuesto en el art. 189.4 RGIT, “...*el procedimiento terminará mediante acuerdo del órgano competente para liquidar a propuesta del órgano que hubiese desarrollado las actuaciones del procedimiento de inspección, que deberá emitir informe en el que constarán los hechos acreditados en el expediente y las circunstancias que determinen esta forma de terminación del procedimiento*”.

⁴⁵ Conforme lo dispuesto en el art. 189.3 RGIT, “*cuando el objeto del procedimiento inspector sea la comprobación e investigación de la aplicación de métodos objetivos de tributación y se constate la exclusión de la aplicación de dichos métodos por el incumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa específica, el procedimiento podrá terminar por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada cuando el órgano que estuviese realizando dicha comprobación carezca de competencia para su continuación*”.

⁴⁶ Según lo establecido en el art. 189.5 RGIT, “*las actuaciones de comprobación de obligaciones formales terminarán mediante diligencia o informe, salvo que la normativa tributaria establezca otra cosa*”.

⁴⁷ Vid., Exposición de Motivos del RGIT.

de documentar la actuación inspectora repudiando la existencia de actos verbales” que manifiestan los preceptos, hace considerar que la documentación otorga “prueba o certeza de lo actuado”. Para que las actuaciones puedan surtir efecto es necesario garantizar la constancia de lo actuado, por tanto, los documentos de la Inspección son los instrumentos de los que se vale la Agencia Estatal de Administración Tributaria para reflejar por escrito sus actuaciones⁴⁸.

Según el art. 99.7 de la LGT, las actuaciones de la Administración tributaria se documentarán en *comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos previstos en la normativa específica de cada procedimiento*. Estos tres tipos de documentos son utilizados para todos los procedimientos de aplicación de los tributos. Por ello, para hablar de la documentación de la Inspección Tributaria, debemos añadir además las *actas*, consideradas como documento propio del procedimiento inspector, así como los demás documentos en lo que se incluyan actos de liquidación y otros acuerdos resolutorios, como señala el art. 175 RGIT. A pesar de que las actas sean consideradas como el documento inspector por antonomasia en detrimento de las comunicaciones, diligencias e informes, cada uno de ellos produce sus propios efectos y responde a una justificación específica.

En los documentos se recogen tanto los detalles de cada actuación tributaria, como las manifestaciones del obligado tributario, ya que como señala Fernández López “le corresponde al inspeccionado ir manifestando su disconformidad con las apreciaciones del actuario que considere incorrectas o aclarando los aspectos que puedan ofrecer dudas”⁴⁹.

Ninguno de estos documentos es susceptible de impugnación autónoma en vía económica ni contenciosa administrativa, en cuanto a las actuaciones inspectoras. Sin embargo, esto no quita que la impugnación pueda proceder contra las liquidaciones tributarias resultantes⁵⁰.

⁴⁸ Sánchez Galiana, C.M.: “Las comunicaciones, diligencias e informes como documentos de la Inspección Tributaria”. *Revista Impuestos*, núm.23, 1 de diciembre, 1995, p. 19.

⁴⁹ Fernández López, J.A.: “Guía para afrontar inspecciones tributarias”, La Ley, Madrid, julio 2010, La Ley Digital (14668/2010), p. 1.

⁵⁰ Alonso González, LM. et al.: “Lecciones de Derecho Financiero y Tributario”, ob.cit., p.335.

4.1. COMUNICACIONES

El art. 99.7 de la LGT se refiere a las comunicaciones como “los documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad”. En este sentido, la comunicación es una actuación por la cual la Administración Tributaria se limita a manifestar o hacer saber algo a otra persona⁵¹.

Se desprende de la definición anterior que las comunicaciones son documentos de relación unilateral de la Inspección y constituyen el “cauce procedimental ordinario” para que la Administración Tributaria entre en contacto con el obligado tributario. Mención aparte merece que el sujeto pasivo de los actos de comunicación no sea solamente el obligado tributario, sino que cualquier persona, física o jurídica, que no sea parte del procedimiento, puede tener la condición de comunicado porque sea necesario poner algo en su conocimiento.

El contenido es muy impreciso ya que la función de esta figura es comunicar hechos o circunstancias, es decir, informar, o efectuar requerimientos pretendiendo un comportamiento del interesado, debiendo mencionarse al menos los datos que establece el art. 97.1 RGIT⁵². Se encuadran en su contenido “el extenso conjunto de circunstancias accidentales que se producen en el desarrollo de la actuación inspectora y que precisan de ser conocidas por los interesados”⁵³.

En cuanto a los efectos, pueden ser diferentes dependiendo del tipo de comunicación de que se trate, es decir, teniendo en cuenta el contenido de ellas. De un lado, en aquellas dirigidas al entendimiento, es decir, las que informan, los efectos se extienden al comunicante al incorporar la comunicación al expediente. De otro lado, en las dirigidas a la voluntad, es decir, la que buscan un comportamiento ulterior del contribuyente, los efectos se producen conectados

⁵¹ El Diccionario de la Real Academia de la Lengua define la comunicación como la acción de comunicar, es decir, *descubrir, manifestar o hacer saber a uno alguna cosa*.

⁵² El art. 97.1 RGIT dispone lo siguiente: “*Las comunicaciones a las que se refiere en el artículo 99.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, contendrán mención expresa, al menos, de los siguientes datos: a) Lugar y fecha de su expedición; b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de la persona o entidad a la que se dirige; c) Lugar al que se dirige; d) Hechos o circunstancias que se comunican o contenido del requerimiento que se realiza mediante la comunicación; e) Órgano que la expide y nombre y apellidos y firma de la persona que la emite*”.

⁵³ Frías Marrero, B.: “*Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*”, homenaje F. Sainz de Bujanda, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p.1680.

al comunicado, puesto que este debe de atender lo requerido para no cometer una infracción tributaria⁵⁴.

En lo que se refiere a la tramitación, no presenta mayor problema. Deben ser firmadas por la Inspección y se extienden por duplicado, esto es, se notificarán al interesado, quedándose una copia la Administración⁵⁵. Además, señala el art. 99.7 de la LGT, que podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan.

Finalmente, tal y como afirma Sánchez Galiana podemos concluir que las comunicaciones consisten en “la transmisión documentada de manifestaciones, decisiones o posiciones de la Inspección, dirigidas al obligado tributario, por las que se le informa o hace saber algo y en su caso se le requiere para que cumplimente lo que le interesa”⁵⁶.

4.2. INFORMES

Los informes, a través de la evolución normativa, han logrado un contenido propio, ya que constituyen una exigencia más dentro del procedimiento de inspección. Según el art. 99.7 de la LGT, los informes se pueden definir como aquellos documentos que los órganos de la Administración Tributaria emitirán de oficio o a petición de terceros en alguna de las siguientes circunstancias.

En primer lugar, cuando sean preceptivos conforme al Ordenamiento Jurídico. Concretamente el legislador prevé la emisión de informe preceptivo en los siguientes supuestos: para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria en los artículos 15 y 159 de la LGT⁵⁷, cuando se suscriban actas de disconformidad (art. 157.2 LGT), o resulte aplicable el método de estimación indirecta (art. 158.1 LGT).

⁵⁴ Arrieta Martínez de Pisón, J.: “*Las actas de la inspección de los tributos*”, Civitas, Madrid, 1994, pp.154 y 155.

⁵⁵ Sobre esta cuestión véase Banacloche Pérez-Roldán, J.: “*Guía útil de los Procedimientos Tributarios*”, La Ley, 2002, p.180.

⁵⁶ Sánchez Galiana, C.M.: “Las comunicaciones, diligencias e informes como documentos de la Inspección Tributaria”, ob.cit. p. 20.

⁵⁷ El art. 15.2 LGT establece que “*para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley*”. Véase en el mismo sentido el art. 159 LGT sobre el informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

En segundo lugar, cuando se soliciten por otro órganos o servicios de la Administración o del Poder Legislativo o Judicial, en los términos previstos por las leyes. Atendiendo al art. 100 RGIT, se emitirán este tipo de informes siempre que se fundamente la conveniencia de solicitarlos. Se trata de llevar a cabo actuaciones de asesoramiento, dirigidas a los órganos de la Hacienda Pública, que no son más que un deber por requerimientos de otros órganos.

Y, por último, cuando para la aplicación de los tributos resulten necesarios, fundamentando la conveniencia de su emisión⁵⁸. Tal y como afirma Sánchez Galiana, se trata de “un cajón de sastre”, donde se incluyen los supuestos que el inspector vea conveniente para finalizar su actuación⁵⁹.

Hablamos de documentos de carácter interno, es decir, los informes son un medio de comunicación emitidos por la Administración Tributaria y van dirigidos a otros órganos de la misma, con la finalidad de aclarar el juicio de las actuaciones para la posterior resolución del expediente. Por tanto, no afectan a la relación exterior de la Inspección con el obligado tributario. Del mismo modo no son dirigidos para una posterior respuesta del destinatario, puesto que no presentan una manifestación de voluntad como la que hemos visto en las comunicaciones, sino una manifestación de juicio.

Teniendo en cuenta su fin primordial, podemos concluir que no tienen por sí solos el valor probatorio de actas y diligencias. Sin embargo, no hay que olvidar que se trata también de un elemento en el que los interesados podrán basar su defensa, ya que su omisión puede ser motivo de indefensión⁶⁰.

4.3.DILIGENCIAS

A diferencia de las comunicaciones, las diligencias son documentos bilaterales que se extienden en presencia de una tercera persona, suscritos normalmente, además de por el actuario, por la persona con la que se entienden las actuaciones. Atendiendo a la definición que hace la LGT en su artículo 99.7, las diligencias son los documentos públicos que se extienden

⁵⁸ Vid., art. 100.2 del RGIT donde se detallan algunos supuestos en los que los órganos de aplicación de los tributos deberán emitir informe.

⁵⁹ Sobre la clasificación de los informes, véase Sánchez Galiana, C.M.: “Las comunicaciones, diligencias e informes como documentos de la Inspección Tributaria”, ob.cit., pp.27 y ss.

⁶⁰ Sánchez Galiana, C.M.: “Las comunicaciones, diligencias e informes como documentos de la Inspección Tributaria”, ob.cit., p. 29.

en el transcurso de las actuaciones para hacer constar hechos o circunstancias relevantes relativos a las actuaciones de comprobación e investigación, así como las manifestaciones del obligado tributario o personas con las que actúa la Inspección⁶¹.

El RGIT en su artículo 98, dota a las diligencias de una libertad de configuración por parte del actuario. Es decir, con la definición que propone el legislador, las diligencias se extienden para constar “hechos”, aquellos que el actuario decida libremente, dejando a su arbitrio la mención y la consiguiente comunicación al sujeto inspeccionado de hechos y circunstancias. Del mismo modo, pueden referirse tanto a aspectos formales como sustantivos y serán recurribles en la medida en que incurran en cuestiones de fondo⁶².

Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidación tributarias, ya que estas no se refieren al resultado de las actuaciones inspectoras, sino a las incidencias que se produzcan en el desarrollo de las mismas y aquellos datos que el actuario quiere destacar y dejar constancia en el expediente. Sin embargo, podrán hacerse constar en ellas, entre otros, la adopción de medidas cautelares, los hechos que resulten de la comprobación, la iniciación de actuación o procedimiento, así como los hechos y circunstancias determinantes del inicio de otro procedimiento, o que deben incorporarse a otro ya iniciado⁶³.

Por su parte, advierte el art 107 de la LGT, refiriéndose al valor probatorio que presentan, que las diligencias extendidas en las actuaciones y procedimientos tributarios son documentos públicos y el efecto primordial es el de constituir medios prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario. Así, los hechos contenidos en las diligencias se presumen ciertos y solamente podrán ser rectificados mediante prueba de que incurrieron en error de hecho, dando lugar a una aparente inversión de la carga de la prueba. Asimismo, en la medida de que incorporan requerimientos u otros elementos propios de las comunicaciones, pueden surtir los efectos propios de estas, como es el caso de determinar

⁶¹ Sobre la naturaleza de las diligencias, véase Arias Velasco, J. y Sartorio Albalat, S.: “*Procedimientos tributarios*”, Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 285 y ss.

⁶² Sobre la recurribilidad de las diligencias sobre cuestiones de fondo, véase Martín Queralt *et al.*: “*Curso de Derecho Financiero y Tributario*”, ob.cit., p. 515.

⁶³ Vid., arts. 98.2 y 3 del RGIT sobre el contenido de las diligencias. En definitiva, deben contener toda la exposición de actuaciones o requerimientos que afecten al procedimiento inspector y sea necesario consignar.

responsabilidad por infracción simple, iniciar el computo de plazos e interrumpir la prescripción⁶⁴.

En cuanto a los requisitos formales, no están sujetas a un modelo preestablecido, no obstante, según lo que establece el art. 99.1 RGIT, se extenderán en el modelo establecido por la correspondiente Administración tributario, y en cualquier caso deben de constar en ellas los extremos que aparecen en el art 98.1 del RGIT⁶⁵. Además, deben firmarse por el actuario, y si se extendieran en presencia del obligado tributario, se le requerirá su firma entregándole un duplicado. En caso de que se negara a recibirlo, se le entregará por cualquier medio admitido en Derecho. Finalmente se incorporarán al expediente, y en el caso de que recojan hechos o circunstancias con independencia de otro procedimiento se remitirá al órgano competente que corresponda una copia.

Por último, pasamos a analizar las denominadas por la doctrina y jurisprudencia como “diligencias argucias”. Podemos definir las como aquellos actos encaminados a dilatar el procedimiento por parte de la administración, ya que como bien afirma Pérez Royo “no están efectivamente orientadas a hacer avanza el procedimiento, sino simplemente interrumpir la prescripción o la consumación del periodo máximo de interrupción injustificada”⁶⁶. El TS utiliza el término “diligencias irrelevantes o superfluas”, puesto que resultan innecesarias para el devenir del procedimiento, acreditan hechos evidentes, lo que ocasiona su invalidez y, por ende, carece del efecto que persiguen inicialmente⁶⁷. Como consecuencia de la ineficacia interruptora de estas diligencias, el plazo de prescripción se computará a partir de la última actuación de la administración susceptible de interrumpir el plazo, que siendo este superior a 4 años provocaría la prescripción del procedimiento y la extinción de la obligación.

⁶⁴ Arrieta Martínez de Pison, J.: “*Las actas de la inspección de los tributos*”, ob.cit., p.213.

⁶⁵ El art. 98.1 RGIT establece que: “...se harán constar necesariamente los siguientes extremos: a) Lugar y fecha de expedición; b) Nombre y apellidos y firma de la persona al servicio de la Administración tributaria interviniente; c) Nombre y apellidos y número de identificación fiscal y firma de la persona con la que, en su caso, se entiendan las actuaciones, así como el carácter o representación con el que interviene; d) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario al que se refieren las actuaciones; e) Procedimiento o actuación en cuyo curso se expide; f) Hechos y circunstancias que se hagan constar; g) Las alegaciones o manifestaciones con relevancia tributaria realizadas, en su caso, por el obligado tributario, entre las que deberá figurar la conformidad o no con los hechos y circunstancias que se hacen constar”.

⁶⁶ Pérez Royo, F.: “Derecho Financiero y Tributario. Parte general”, 18ª edición, Thomson Civitas, 2008, p.326.

⁶⁷ Vid., STS de 23 de junio de 2012 (JT 1835/2010) y STS de 7 de mayo de 2009 (recurso de casación núm. 5351/2004).

4.4. ACTAS

4.4.1. Concepto y naturaleza

Las actas pueden ser definidas, según lo establecido en el art. 143.2 de la LGT como los documentos públicos que extiende la Inspección con el fin primordial de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización de la situación tributaria del obligado que estime apropiada o bien declarando correcta la misma⁶⁸.

Al igual que las diligencias, son un medio de constatación de hechos, sin embargo, las actas contienen la propuesta de regularización con las correspondientes liquidaciones derivadas de las actuaciones inspectoras, que serán elevadas al órgano correspondiente para resolver, una vez que se hayan valorado jurídicamente las alegaciones, en su caso, practicadas. De este modo, podemos decir que las actas son documentos públicos preparatorios de las liquidaciones tributarias, que hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario. Asimismo, los hechos aceptados por el administrado se presumen ciertos y solo se rectificarán mediante prueba de que incurrieron en error de hecho⁶⁹.

Como afirma el Tribunal Supremo, “el principio general que inspira la actuación de la Inspección de los Tributos es la comprobación completa y definitiva del hecho imponible”⁷⁰. De ahí que las actas de Inspección deban contener una propuesta de regularización total de la situación tributaria del obligado, como regla general, para definir totalmente dicha situación tributaria como garantía del contribuyente.

4.4.2. Contenido y formalización de las actas de inspección

Se podrá extender un acta separada por cada obligación tributaria o una por todo el periodo inspeccionado, a fin de que la deuda tributaria resultante se determine por la suma algebraica de las liquidaciones referidas a todos ellos, tal y como establece el art. 176.3 del RGIT.

⁶⁸ Vid., la definición de actas de inspección que recoge Arrieta Martínez de Pisón, J. en su libro *“Las actas de la inspección de los tributos”*, ob.cit., p.222, donde integra tanto la concepción documental, como la concepción procedimental, así como sus efectos jurídicos.

⁶⁹ Sobre el valor probatorio de las actas, véase el art. 144 LGT.

⁷⁰ Vid., STS de 8 de noviembre de 2006, (JT 4367/2001).

El contenido de las actas debe incluir, al menos, las menciones que hace el art. 153 de la LGT y el art. 176 del RGIT⁷¹, con el fin de proteger “el derecho que le corresponde al sujeto pasivo de conocer los elementos fácticos y jurídicos que sustentan el Acta”, que reconoce el Tribunal Supremo⁷². En definitiva, deberán de incluir la “información suficiente”, para que todos aquellos interesados, no solo el obligado tributario, si no para quienes no lo son o han comparecido en las actuaciones en representación de aquellos, puedan conocer y discutir las razones por las que la Inspección considera que existe un débito tributario⁷³.

Con respecto a la formalización, según establece el art. 185 de RGIT, una vez que haya concluido, en su caso, el trámite de audiencia, se documentarán las actuaciones inspectoras en las actas de inspección. Serán firmadas por el funcionario y el obligado tributario, en los términos que establece el citado artículo. En el caso de que el interesado no comparezca o se niegue a suscribir las actas, se formalizarán actas de disconformidad, que más adelante explicaremos.

4.4.3. Clases de actas de inspección según su tramitación

Según el art. 154 de la LGT, las actas de inspección, a efectos de su tramitación se pueden clasificar en tres; actas con acuerdo, actas de conformidad o actas de disconformidad.

4.4.3.1. Actas con acuerdo

La firma de un acta con acuerdo sólo puede producirse cuando concurren los siguientes presupuestos del art. 155.1 de la LGT: cuando deba procederse a la aplicación de concretos jurídicos indeterminados en la elaboración de la propuesta de regularización; cuando para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes; y cuando sea preciso efectuar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos,

⁷¹ Entre otros, en las actas de inspección se deben incluir el lugar y la fecha de su formalización, los datos de identificación de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación, la conformidad o disconformidad del obligado tributario, la regularización, en su caso, de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda, los elementos esenciales del hecho imponible o el presupuesto de hecho de la obligación correspondiente, los tramites del procedimiento posteriores al acta, la existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias. Para más detalle, véase los arts. 153 LGT y 176 RGIT.

⁷² Vid., STS de 15 de marzo de 2005 y STS de 1 de junio de 2011, (JT 855/2007).

⁷³ Vid., STC de 27 de marzo, (JT 85/2006).

elementos o características relevantes para aquella obligación tributaria que no sea posible cualificarse de forma cierta.

Así, tal y como establece el art. 186.1 del RGIT, cuando el órgano inspector entienda que, con los datos y antecedentes recabados en las actuaciones de inspección, se pueda proceder a un acuerdo por concurrir alguno de los presupuestos anteriores, lo pondrá en conocimiento del obligado tributario, que tendrá la posibilidad de formular una propuesta para alcanzar un acuerdo. Por tanto, el acuerdo podrá alcanzarse en cualquier momento previo a la firma del acta correspondiente y además del contenido propio que aparece en el art. 155 LGT de cualquier acta de inspección, el acta con acuerdo incluirá las menciones del art. 155.2 LGT⁷⁴.

De otro lado, se realizarán las actuaciones necesarias para fijar los términos del acuerdo y para que pueda producirse la perfección del acta con acuerdo es necesaria la suscripción de la misma por la inspección, así como por el obligado tributario o por su representante⁷⁵. Asimismo, para que la suscripción se efectúe de forma válida, por un lado, el órgano inspector deberá de tener una autorización administrativa expresa y anterior o simultánea a la suscripción del acta, emitida por el Inspector-Jefe. Por otro lado, el administrado deberá constituir depósito, garantía o aval en cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que se deriven del acta, antes de proceder a la firma del acta⁷⁶.

Como peculiaridad aplicable a las actas de acuerdo, el art. 99.8 de la LGT prevé la posibilidad de que se prescinda del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución. No obstante, en caso de que los órganos de la Inspección decidan que no se deba prescindir de esta figura, su duración será la general establecida para todos los procedimientos de aplicación de tributos⁷⁷.

⁷⁴ El art. 155.2 LGT establece que “...el acta con acuerdo incluirá necesariamente el siguiente contenido: a) El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada; b) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización; c) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de esta ley, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador; d) Manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores.”

⁷⁵ Sobre la tramitación de las actas con acuerdo, véase el manual de Alonso González, LM. et al.: “Lecciones de Derecho Financiero y Tributario”, ob.cit., pp. 339 y 340.

⁷⁶ Vid., art. 186.5 y 6 RGIT por el cual se regula las distintas formas en las que el obligado tributario podrá proceder a acreditar esta garantía, así como las circunstancias de la no presentación de la misma en el plazo previsto.

⁷⁷ El art. 98.8 LGT establece que: “...el trámite de alegaciones no podrá tener una duración inferior a 10 días ni superior a 15”.

En relación a la notificación de la liquidación que aparece en el acta con acuerdo, y en su caso la sanción correspondiente, habrá que atenerse a los requisitos formales establecidos en el art. 155.5 de la LGT. De este modo, se entenderá efectuada la liquidación, “si trascurridos diez días, contados desde el día siguiente de la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo”. Una vez confirmadas las propuestas, con el depósito realizado por el sujeto pasivo se hará frente al pago de las cantidades que resulten de la regularización contenida en el acta⁷⁸.

Siguiendo a Martín Queralt, concluimos con que los verdaderos condicionantes de las actas con acuerdo pueden expresarse en términos de “coste-beneficio” para las partes que las firman. Para el obligado tributario, podemos decir el coste presenta un doble componente: por un lado, *material*, que hace referencia a la constitución de la garantía para asegurar el cobro de las cantidades derivadas del acta, y por otro, *procesal*, por la reducción de los cauces reaccionales y de los motivos de impugnación. En cuanto a su beneficio destacamos la reducción en un 50% de las sanciones pecuniarias correspondientes, según lo que establece el art. 188.1.a) de la LGT. Para la Administración, el beneficio se basa en la seguridad del cobro de una deuda tributaria, así como del importe de una “sanción pecuniaria, líquida, suficientemente garantizada, y (previsible o pretendidamente) irrecurrible”⁷⁹.

Finalmente, existe un beneficio compartido entre ambas partes que se suscriben a las actas con acuerdo que es reducir la conflictividad tributaria con la finalización convencional del procedimiento inspector.

4.4.3.2. Actas de conformidad

A diferencia de las actas con acuerdo, las actas de conformidad se elaborarán en aquellos supuestos que no existe incertidumbre alguna, por lo que existe certeza en la realización del

⁷⁸ Si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso correspondiente deberá ser realizado en los plazos generales para el pago fijado en el art. 62.2 LGT que establece que: “...*el pago en periodo voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos: a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente; b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente*”.

⁷⁹ Sobre el coste-beneficio que aporta las actas con acuerdo a las partes que se suscriben, véase Martín Queralt et al.: “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, ob.cit., pp. 521 y 522.

hecho imponible, sus elementos esenciales o cuantificación. Con este tipo de actas, se intenta lograr la conformidad del obligado tributario con respecto a la regularización que propone la Inspección de los tributos.

Una de las principales novedades que el RGIT introdujo en materia de actas de inspección fue la posible formalización simultánea de un acta de conformidad y una de disconformidad. No estaríamos ante una conformidad íntegra a los hechos y propuestas de regularización y liquidación, sino solo ante una conformidad parcial⁸⁰. En estos supuestos, tal y como advierte el Tribunal Supremo, “no cabe olvidar que estamos ante único procedimiento inspector, cuya tramitación se bifurca con la extensión de los dos tipos de actas, en conformidad y en disconformidad, en función de la actitud adoptada por el sujeto pasivo, sin que el hecho de la bifurcación le haga perder ese carácter original, pues en ambos casos se trata de proceder a la regularización, pero con arreglo a distintos trámites”⁸¹.

En cuanto a la tramitación, según el art. 156.1 de la LGT, antes de la firma del acta de conformidad se le concederá trámite de audiencia al interesado. Este trámite al igual que para todos los procedimientos de aplicación tendrá una duración inferior a quince días y superior a diez. Una vez que el obligado tributario o su representante manifieste la conformidad de la propuesta de regulación elaborada por los órganos de inspección de manera expresa en el acta resultante, ya podemos hablar de acta de conformidad. Como afirma Arrieta Martínez de Pisón, “la conformidad ha de ser prestada una vez que sea conocida por parte del interesado la propuesta de liquidación o regularización de su situación tributaria”⁸².

A continuación, se procederá a la firma del acta entre el obligado tributario o su representante y el inspector actuario, manifestando en el acta la conformidad junto con el contenido de la misma. Asimismo, se entenderá producida y notificada la liquidación de acuerdo con la propuesta que se desarrolla en ella, si en el plazo máximo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los contenidos que se expresan en el art. 156.3

⁸⁰ Vid., art. 187.2 RGIT que establece la forma en que deberá procederse en este tipo de supuestos, dependiendo del resultado de la correspondiente propuesta de regularización.

⁸¹ Vid., STS de 11 de febrero de 2008.

⁸² Arrieta Martínez de Pisón, J.: “Las actas de la inspección de los tributos”, ob.cit., p.322.

de la LGT⁸³. Si el contribuyente cambia de opinión, no podrá revocar la conformidad que se manifiesta en el acta, a diferencia de lo que ocurría durante la vigencia del RGIT/1986, que recogía la posibilidad de que el expediente se transformase en contradictorio y se tramitaba como si el acta fuera de disconformidad, si el interesado cambiaba de opinión antes de que se dictase el acto tácito de liquidación. No obstante, continua con su derecho de recurrir contra la liquidación resultante del acta de conformidad⁸⁴.

Finalmente, en relación con los efectos derivados de la firma de un acta de conformidad, destacamos como el principal atractivo para el obligado tributario la reducción del 30% de la sanción pecuniaria que corresponda aplicar que establece el apartado 4 del art. 156 de la LGT. A esta reducción se le debe adjuntar una reducción del 25% en los casos en que el contribuyente ingrese la sanción en periodo voluntario o no interponga recurso contra la sanción o la liquidación⁸⁵.

4.4.3.3. Actas de disconformidad

Las actas de disconformidad son el reflejo de la discrepancia entre el inspector actuario y el obligado tributario por la práctica de una inspección a la situación tributaria del mismo. Esta discrepancia, lleva consigo una negativa a aceptar la propuesta de liquidación contenida en el acta y, lógicamente, disconformidad a la propuesta inspectora⁸⁶.

Atendiendo al art. 157.2 de la LGT, nos encontraremos ante un acta de disconformidad cuando el obligado tributario o su representante manifiesten su disconformidad con la propuesta de regularización realizada por la Inspección, no suscriban el acta o no comparezcan en la fecha fijada. Es necesario que la presencia de una de estas tres circunstancias se haga constar expresamente en el acta, a la que se acompañará un informe del actuario en el que se proyectan

⁸³ El art. 156.3 LGT dispone que el acuerdo del órgano competente para liquidar deberá contener alguno de los siguientes contenidos: “rectificación de errores materiales; orden de completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan; confirmación de la liquidación propuesta en el acta; estimación de que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas, concediendo al interesado un plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique”.

⁸⁴ Martín Queralt et al.: “*Curso de Derecho Financiero y Tributario*”, ob.cit., p.526.

⁸⁵ Sobre la tramitación de las actas de conformidad y sus efectos, véase el manual de Alonso González, LM. et al.: “*Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*”, ob.cit., pp. 342 y 343.

⁸⁶ Segura Illa, J.: “*Actas de disconformidad y su procedimiento*”, XV Jornadas Nacionales de Estudio sobre Documentos de la Inspección, Asociación Española de Asesores Fiscales, Benidorm, 1983, p.3

los fundamentos de derecho en que se basa dicha propuesta de regulación. No obstante, sin completar o modificar los hechos que se hicieron constar en el acta de disconformidad.

En cuanto al procedimiento relativo a las actas de disconformidad, al igual que en las actas de conformidad, distinguimos en primer lugar el trámite de audiencia del interesado antes de que se firme el acta. Una vez que el interesado alegue lo que convenga a su derecho, como ya hemos visto, se procede a la firma del acta, donde hará constar alguna de las tres circunstancias anteriores. Nuevamente, según el apartado 3 del art. 157 de la LGT, el interesado podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar en el plazo de quince días, contados desde la fecha del acto o, en su caso, de la fecha de notificación, siendo “la valoración de las alegaciones al acta actividad no sólo característica, sino exclusiva de la función de resolver”⁸⁷.

Finalmente, una vez que se han recibido las alegaciones, o en su caso, haya finalizado el tiempo para presentarlas, el órgano competente dictará la correspondiente liquidación que deberá ser notificada de manera expresa al obligado tributario, adoptando alguna de las dos decisiones que establece el art. 188 del RGIT. De un lado, puede rectificar la propuesta contenida en las actas, debido a error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas. Dicha rectificación si afecta a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, deberá notificarse para que pueda efectuar las alegaciones oportunas en el plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación, y manifieste su conformidad o disconformidad por la nueva propuesta de regulación elaborada en el acuerdo de rectificación. Asimismo, una vez que transcurra dicho plazo, se le notificará al obligado tributario la liquidación que corresponda. De otro lado, el órgano competente para liquidar puede practicar actuaciones complementarias para completar el expediente. En este caso, si se modifica la propuesta de liquidación, se deja sin efecto el acta incoada, formalizándose otra nueva. O si, por el contrario, se mantiene la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, se le concederá al obligado tributario un nuevo plazo de quince días, de alegaciones y para la puesta de manifiesto del expediente. Finalmente, una vez que se han recibido dichas alegaciones o concluido el plazo para practicarlas, el órgano competente para liquidar dictará el acto administrativo correspondiente que será notificado⁸⁸.

⁸⁷ Vid., *SAN de 18 de noviembre de 2010*, (JT 2011/175).

⁸⁸ Sobre el procedimiento relativo a las actas de disconformidad, véase el manual Martín Queralt *et al.*: “*Curso de Derecho Financiero y Tributario*”, ob.cit., pp. 528 y 529 y el manual Alonso González, L.M. et al.: “*Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*”, ob.cit., pp. 346 y 347.

En definitiva, según la Exposición de Motivos del RGIT/1986, ya derogado, “la conformidad del obligado tributario constituye un pronunciamiento procesal acerca de la certeza de los hechos imputados por la Inspección, pudiendo comprender en cierto modo una confesión, y de la corrección de la propuesta de liquidación”⁸⁹.

⁸⁹ Vid., Exposición de Motivos del RGIT/1986, ya derogado.

5. CONCLUSIONES

Primera. La Ley 34/2015, de 21 de septiembre de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es hasta ahora la de mayor calado y trata de solucionar todas aquellas controversias que se han puesto de manifiesto tras más de una década de vigencia de la Ley. Algunas de estas modificaciones hacen referencia a reformas técnicas, otras están destinadas a cubrir vacíos legales y otras tienen como objetivo la persecución del fraude fiscal. En definitiva, se persigue reducir la litigiosidad, reforzar la seguridad jurídica de ambas partes e incrementar la eficacia de la actuación administrativa, mejorando en cualquier caso la posición de la Administración frente al contribuyente.

Segunda. Cuando hablamos de las funciones administrativas típicas y fundamentales de la Inspección Tributaria, hablamos de una investigación y comprobación “indagatoria e inquisitiva”. A través de ellas la inspección busca la verdad material y la obtención de pruebas suficientes para la correcta aplicación de la norma tributaria. Con esta investigación y comprobación, la Inspección Tributaria no solamente debe averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo que sean gravosos para el contribuyente, sino que debe de ejercer dichas facultades que ostenta en aquellos otros hechos que pudieran favorecerlos, aún no alegados por este. Por ello, deducimos que el procedimiento de inspección está compuesto por aquellas actuaciones necesarias para regular la situación tributaria del obligado mediante las oportunas liquidaciones, en su caso, tanto las que perjudican como las que favorecen al contribuyente.

Tercera. La duración de las actuaciones inspectoras ha venido constituyendo el tema litigioso por excelencia en los procedimientos de revisión administrativa y en los procesos judiciales. Por ello, con la modificación de la Ley 34/2015, se contempla un doble plazo, se aumenta el plazo general de duración máxima de las actuaciones inspectoras pasando de doce a dieciocho meses y se establece un plazo especial de veintisiete meses. Lo que se pretende es reducir la conflictividad que existía, pero siempre sin la intención de producir menoscabo en lo que a derechos y garantías del obligado tributario se refiere. En definitiva, esta limitación ofrece una mayor seguridad jurídica, tanto para el obligado tributario como para la administración inspectora, dejando muy fijados los plazos de los que se disponen y siendo estos igualmente conocidos desde el inicio del procedimiento por el obligado, cosa que antes no estaba tan marcada. Asimismo, se concretan más los plazos en caso de la suspensión, así como en los supuestos de extensión del procedimiento.

Cuarta. El procedimiento de inspección termina con la regulación de la situación tributaria del obligado, mediante la práctica, en su caso, de las liquidaciones correspondientes, pero no con la formalización de las actas. Ahora sí, el reflejo de las actuaciones realizadas y la propuesta de regulación tributaria están contenidas en las actas de inspección, por lo que llegamos a la conclusión de que estas presentan un papel fundamental en la fase de terminación del procedimiento de inspección.

Quinta. Para garantizar la seguridad jurídica del obligado, las actuaciones inspectoras se formalizan en los documentos que procedan. A pesar de que las actas de inspección sean consideradas como el documento inspector por antonomasia en detrimento de las comunicaciones, diligencias e informes, ya que son utilizados para todos los procedimientos de aplicación de tributos, podemos decir que cada uno de ellos produce sus propios efectos y responde a una justificación específica. En definitiva, a través de la evolución normativa estos documentos han ido logrando un contenido propio y por supuesto, son necesarios para desarrollar de forma efectiva el procedimiento de inspección.

Sexta. Al igual que ocurre con la limitación de las actuaciones inspectoras aumentando el plazo de las mismas con la reforma, el hecho de que las “diligencias argucia” no interrumpan el plazo de prescripción, otorga una mayor seguridad jurídica. El TS llega a calificarlas como de diligencias irrelevantes o superfluas ya que no aportan novedad al expediente y solo pretenden que el procedimiento no avance y por tanto interrumpir el plazo.

Séptima. Solamente las actas de inspección podrán contener propuestas de liquidación tributaria, para la regularización de la situación tributaria del obligado, o bien declarará en ellas correcta la misma. Por tanto, podemos decir que el legislador les ha atribuido a las actas unos efectos singulares: la regulación tributaria y la presunción de veracidad, que deriva directamente esta última de su carácter de documento público. No obstante, la presunción de veracidad es un efecto que comparte con las diligencias.

Octava. La influencia de la voluntad del obligado tributario en el procedimiento de inspección es fundamental. No solo está presente en la conformidad o disconformidad de las actas, sino que también en las actas con acuerdo. Observamos como la conformidad de los sujetos pasivos a la propuesta de la regulación tributaria contenida en las actas de inspección es

un criterio utilizado en la LGT para graduar las sanciones tributarias. De la misma manera ocurre en la firma de las actas con acuerdo, pero en diferente grado. Podemos hablar de una contraprestación de comportamientos, es decir, la administración reduce la sanción, con la firma de un acta con acuerdo a cambio de tener una seguridad de cobro de la deuda tributaria, así como una reducción de los cauces reaccionales y de los motivos de impugnación. En el caso de las actas de conformidad, si el contribuyente cambia de opinión, no podrá revocar la conformidad que se manifiesta en el acta, pero continua su derecho de recurrir contra la liquidación resultante del acta de conformidad.

Novena. Podemos concluir afirmando que la conformidad del obligado tributario constituye un pronunciamiento procesal acerca de los hechos acusados por la Inspección, entendiéndolo en cierto modo como una confesión. Así como, en el caso contrario, la disconformidad puede influir en la obligación tributaria, pudiendo la Administración rectificar la propuesta inicial contenida en las actas que el sujeto pasivo no aceptó. Por todo esto, queda demostrado que la voluntad del obligado tributario es un elemento esencial en la terminación del procedimiento de inspección.

6. BIBLIOGRAFÍA.

Alonso González, LM., *et al.* (2016), *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Atelier, Barcelona.

Arias Velasco, J. y Sartorio Albalat, S. (1996), *Procedimientos tributarios*, Marcial Pons, Madrid.

Arrieta Martínez de Pisón, J. (1994), *Las actas de la inspección de los tributos*, Civitas, Madrid.

Banacloche Pérez-Roldán, J. (2002), "Guía útil de los Procedimientos Tributarios", La Ley.

Cazorla Prieto, LM. (2007), *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Parte II: Aranzadi, Thomson Reuters Proview, 17º Edición.

Eseverri Martínez, E. *et al.*, (2017), *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia.

Fernández Amor, JA. *et al.* (2015), *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Tecnos, Madrid.

Fernández López, J.A. (2010): "Guía para afrontar inspecciones tributarias", La Ley, Madrid.

Frías Marrero, B. (1991), "Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma", homenaje F. Sainz de Bujanda, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

López Geta, José M. (2015) "Por fin, la Ley 34/2015, de reforma de la Ley General Tributaria", La Ley Digital.

López León, J. (2011), "Gestión e inspección del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana", La Ley Digital.

Martín Queralt, J., Lozano Serrano C., *et al.* (2017), *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid.

Merino Jara, I. (2015), *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Tecnos, Madrid.

Morillo Méndez, A. (2007) “Los procedimientos de comprobación tributaria de las autoliquidaciones tributarias”, La Ley Digital.

Parra García-Moliner, A. (2004), *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria* coordinador R. Huesca Boadilla, Thomson-Aranzadi, Madrid.

Pérez Royo, F. (2017), *Derecho Financiero y Tributario (Parte general)*, colaborador Francisco M. Carrasco González, Civitas, Thomson Reuters Proview

Sánchez Galiana, C.M. (1995), “Las comunicaciones, diligencias e informes como documentos de la Inspección Tributaria”. *Revista Impuestos*, núm.23.

Segura Illa, J. (1983), *Actas de disconformidad y su procedimiento*, XV Jornadas Nacionales de Estudio sobre Documentos de la Inspección, Asociación Española de Asesores Fiscales, Benidorm.

7. LEGISLACIÓN.

Constitución Española, de 6 de diciembre de 1978 (BOE, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE, núm. 227, de 2 de septiembre de 2015).

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 (BOE, núm. 213, de 5 de septiembre de 2007).

Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente (BOE, núm. 317, de 30 de diciembre de 2017).

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (BOE, núm. 1661, de 3 de julio de 2010).

Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, ya derogado, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (BOE, núm. 115, de 14 de mayo de 1986).

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, ya derogada (BOE, núm. 313, de 31 de diciembre de 1963).

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE, núm. 236, de 1 de octubre de 1980).

Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, (BOE, núm. 169, de 16 de junio de 2003).

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, (BOE, núm., 124, de 24 de mayo de 2002).

8. JURISPRUDENCIA.

- **Tribunal Constitucional.**

STC de 25 de abril, (JT 96/2002)

STC de 1 de octubre de 1990 (JT 145/1990)

STC de 27 de marzo, (JT 85/2006)

- **Tribunal Supremo.**

STS de 18 de junio de 2004, (JT 2004/5937)

STS de 25 de junio de 2009 (JT 9180/2003)

STS de 23 de junio de 2012 (JT 1835/2010)

STS de 7 de mayo de 2009 (recurso de casación núm. 5351/2004)

STS de 8 de noviembre de 2006, (JT 4367/2001)

STS de 15 de marzo de 2005

STS de 1 de junio de 2011, (JT 855/2007)

STS de 11 de febrero de 2008

- **Audiencia Nacional.**

SAN de 30 de junio de 2004 (JT 110/2002)

SAN de 8 de octubre de 2009

SAN de 18 de noviembre de 2010 (JT 2011/175)

- **Tribunal Económico-Administrativo Central.**

Resolución del TEAC de 17 de febrero de 2011, (JT 2406/2009)

9. ABREVIATURAS.

AEAT.	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
ART.	Artículo.
BOE.	Boletín Oficial del Estado.
CE.	Constitución Española.
LGT.	Ley General Tributaria.
RGIT.	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.
SAN.	Sentencia de la Audiencia Nacional.
STC.	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STS.	Sentencia del Tribunal Supremo.
TC.	Tribunal Constitucional.
TEAC.	Tribunal Económico-Administrativo Central
TS.	Tribunal Supremo.
VID.	Vide (véase).