



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA: ESPECIAL REFERENCIA A LAS ACTAS COMO RESULTADO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Alumno: Carmen Laguna Conejero

Enero, 2020

Resumen

En nuestro Trabajo Fin de Grado estudiaremos el procedimiento de Inspección, partiendo de su regulación en la Ley 58/2003, de 17 de noviembre, y atendiendo a las modificaciones introducidas por la ley 34/2015, de 21 de septiembre. Para ello analizamos las funciones y actuaciones inspectoras en todas las fases del procedimiento desde su inicio hasta su terminación. Por otra parte, hemos centrado nuestro trabajo en los diferentes documentos empleados por los órganos inspectores, en particular analizamos las actas, como documento público que extiende la inspección tributaria con la intención de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras. También destacamos las consecuencias de la conformidad o disconformidad de los contribuyentes en la cuantificación de la obligación tributaria.

Palabras clave: inspección tributaria, procedimiento de inspección, actas, documento público, liquidaciones, comprobación e investigación.

Abstract

In our Final Degree Project, we will study the inspection procedure, based on its regulation in Law 58/2003, from the 17th of November, and taking into account the amendments introduced by Law 34/2015, from the 21st of September. To do this, we analyze the functions and inspectorate actions in all phases of the procedure from its inception to its completion. On the other hand, we have focused our work on the different documents used by the inspectional organs, in particular we analyze the proceedings, as a public document that extends the tax inspection with the intention of collecting the result of the inspection actions. We also highlight the consequences of taxpayer conformity or non-conformity in quantifying the tax liability.

Key Words: tax inspection, inspection procedure, proceedings, public document, settlements, verification and investigation.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. LAS FUNCIONES DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA.....	6
2.1 OBJETO Y NORMATIVA APLICABLE.....	6
2.2. FUNCIONES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN.....	10
2.3. FUNCIONES INSPECTORAS DE OBTENCIÓN DE LA INFORMACIÓN.....	12
2.4. OTRAS FUNCIONES DE LA INSPECCIÓN.....	18
3. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA.....	19
3.1 OBJETO DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN.....	19
3.2. INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO.....	21
3.2.1 Formas de inicio.....	21
3.2.2 Efectos del inicio del procedimiento	24
3.3. DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO.....	25
3.3.1. Actuaciones y medidas cautelares.....	25
3.3.2. Lugar y horario.....	26
3.3.3. Duración y causas de ampliación de plazos.....	26
3.4. TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO.....	28
4. LAS ACTAS.....	30
4.1 DOCUMENTOS UTILIZADOS EN LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.....	30
4.2. CONCEPTO Y CONTENIDO DE LAS ACTAS.....	33
4.3. MOTIVACIÓN DE LAS ACTAS.....	34
4.4. CLASES DE ACTAS DE INSPECCIÓN.....	35
4.4.1. Actas con acuerdo.....	35
4.4.2. Actas de conformidad.....	38
4.4.3. Actas de disconformidad.....	40
4.5. LIQUIDACIÓN RESULTANTE DE LAS ACTAS.....	42
5. CONCLUSIONES.....	43
6. BIBLIOGRAFÍA.....	46
7. LEGISLACIÓN.....	49

8. JURISPRUDENCIA CONSULTADA.....	50
9. ABREVIATURAS.....	51

1. INTRODUCCIÓN

La inspección de los tributos consiste principalmente en la actividad de comprobación e investigación de las declaraciones-liquidaciones. A pesar de que esta función es considerada como la principal y definidora de la Inspección Tributaria, no es la única de las funciones administrativas que compete a los órganos de la inspección de tributos, pues podemos encontrar otras como las de obtención de información, las actuaciones inspectoras de valoración, las de informe y asesoramiento y las actuaciones de auxilio y colaboración con Jueces y Tribunales.

No de todas las funciones administrativas de inspección tributaria se encargan los órganos de inspección, ya que además se atribuyen a la Administración Tributaria, la cual no solo se encarga de disponer de las funciones sino también de ejercerlas, pues no solo los ciudadanos tenemos el deber de contribuir, los poderes públicos también disponen de esta obligación. En el ámbito estatal, las funciones de inspección de los tributos corresponden tanto a los órganos que disponen de funciones inspectoras de la Agencia Estatal de Administración Tributaria como a aquellos órganos de la Dirección General del Catastro que se encargan de la inspección del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, pudiendo incluso actuar junto a las entidades locales. Las Comunidades Autónomas también tendrán competencia para inspeccionar tributos propios. Pudiendo los diferentes órganos de inspección tributaria, estatal, autonómica y local colaborar entre sí, intercambiando toda información necesaria y con suficiente importancia tributaria.

Con respecto al procedimiento de inspección tributaria, este es entendido como un conjunto de trámites y actos a través de los cuales los órganos de inspección cumplen sus funciones. Este procedimiento dispone de tres partes: la primera, la iniciación, la cual puede originarse tanto de oficio como a petición del obligado tributario; la segunda, el desarrollo del procedimiento; y finalmente la terminación, esta puede resultar de diferentes formas y además determinar que el procedimiento de inspección ha acabado.

Las diferentes actuaciones llevadas a cabo por la inspección tributaria se documentan en comunicaciones, diligencias y actas. Nuestro trabajo se centrará en el último de los documentos por su mayor importancia, estudiando de manera más pormenorizada su contenido, motivación, clases y finalmente liquidación resultante de

estas. La metodología utilizada para la realización de nuestro trabajo ha sido muy variada. Así partiendo de la regulación legal de las instituciones analizadas, hemos tenido en consideración distintas posiciones doctrinales, apoyándonos en una extensa bibliografía; también realizamos numerosas referencias jurisprudenciales de los conceptos empleados en nuestro estudio.

2. LAS FUNCIONES DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

2.1 OBJETO Y NORMATIVA APLICABLE

El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente, es una obligación que afecta tanto a ciudadanos como a poderes públicos puesto que si para los primeros es inexcusable el deber de contribuir en función de su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, es también para los segundos, obligatorio exigir en condiciones de igualdad esa contribución a todos aquellos que dispongan de una situación en la que su capacidad económica pueda ser expuesta a tributación. En este sentido, manifiesta el Tribunal Constitucional, que la propia Constitución de 1978 demanda a todos los poderes públicos, principalmente al legislador y los diferentes órganos de la Administración Tributaria, la lucha contra el fraude fiscal. Por lo que para dar cumplimiento al deber que el artículo 31.1 CE impone, es necesaria la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración Tributaria puesto que de otra forma se daría lugar a una distribución injusta de la carga fiscal¹. En consecuencia, el objetivo principal de la Inspección de los tributos es hacer efectivo, en aras de una mayor justicia, el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante una correcta aplicación de las normas jurídicas.

Ahora bien, la inspección tributaria puede observarse desde una triple perspectiva; la orgánica, entendiendo a aquella como un conjunto de órganos de la Administración de la Hacienda Pública; la funcional, puesto que es considerada como una de la funciones que se incluyen dentro de la esfera de aplicación de los tributos; y finalmente la procedimental, como consecuencia de que las diferentes funciones

¹ Vid. STC 193/2004, de 4 de noviembre.

inspectoras que realizan los órganos de inspección se realizan a través de un conjunto de procedimientos².

En primer lugar, y desde una perspectiva orgánica, en el ámbito estatal, las funciones de inspección de los tributos corresponden tanto a los órganos que disponen de funciones inspectoras de la Agencia Estatal de Administración Tributaria como a aquellos órganos de la Dirección General del Catastro que se encargan de la inspección del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), pudiendo incluso llegar a actuar junto a las entidades locales³. También tendrán competencia para inspeccionar tributos propios, o aquellos cedidos por el Estado, las Comunidades Autónomas, teniendo plenas atribuciones para ejecutar y organizar dichas funciones de inspección y pudiendo colaborar con la Administración Tributaria del Estado, esencialmente cuando así lo requiera la propia naturaleza del tributo⁴. Con respecto a las Entidades Locales, tener en cuenta que estas son competentes tanto para la gestión como para la recaudación e inspección de sus tributos.

Los diferentes órganos de inspección tributaria, estatal, autonómica o local, colaboran entre sí. Se permite esta colaboración entre las diferentes Administraciones para poder realizar las adecuadas actuaciones inspectoras, debiendo para ello intercambiar toda la información oportuna sobre cualquier tipo de suceso que disponga de suficiente importancia tributaria⁵. Los artículos 167 y 168 del 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, además establecen que aunque puedan realizarse tanto actuaciones como procedimientos de inspección de forma coordinada entre las distintas Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y del Estado, dichas actuaciones concluirán de forma totalmente independiente por cada una de las Administraciones participantes.

En segundo lugar, podemos entender la Inspección desde una perspectiva funcional, destacando las actuaciones de comprobación e investigación de las declaraciones realizadas por los propios administrados, como la principal función de la

² Vid. estudio de Rozas Valdés, J.A (2016), *El sistema español de aplicación de los tributos*, pp. 5-10.

³ Vid. Artículo 166 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, RGIT.

⁴ Vid. Artículo 19.1 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

⁵ Marín Lama, C. Pallerola Comamala, J. Salleras Lluís, A. Rodríguez Blanco, J.P. Manzano Mozo, A y Prieto Jano, MJ (2008) *Novedades Fiscales*. Ed: Planificación jurídica p. 127.

inspección tributaria. Pero hay que tener en cuenta que no es ésta la única de las funciones administrativas que compete a los órganos de la inspección de tributos, pues como podemos observar en el artículo 141 LGT encontramos funciones de investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración⁶; funciones controladoras que producen actuaciones de comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios; funciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos; funciones de comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales, entre otras muchas funciones administrativas⁷.

En relación a lo dicho, el Tribunal Constitucional expone que *“no cabe olvidar que la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hacen que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que las sumas que unos no paguen debiendo hacerlo, tendrán que ser afrontadas por otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta”*⁸.

Para evitar que la actividad inspectora sea considerada como una actividad incómoda y molesta, es importante que por parte de la Administración se informe a la sociedad de la repercusión social que supone defraudar a la Agencia Tributaria, pues gran parte de los gastos sociales de los Presupuestos Generales del Estado se consiguen gracias a los tributos. Por lo que la economía del bienestar tiene gran parte de su fundamento en la redistribución que se hace del dinero conseguido con los impuestos. Esta labor de concienciación ciudadana conllevaría que a medio y largo plazo los

⁶ Vid. Artículo 141 Ley 58/2003, de la Ley General Tributaria, que nos dice qué funciones administrativas desempeña la inspección tributaria.

⁷ Otras de las funciones administrativas que podemos encontrar en el artículo 141 LGT son la función de información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias; funciones de liquidación para practicar las liquidaciones resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, de asesoramiento e informe a órganos de la Administración pública; funciones consistentes en intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente; y demás funciones que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes.

⁸ Vid. STC 50/1995, 23 de Febrero de 1995.

españoles entendieran que defraudar o engañar al Fisco es engañar a toda la sociedad. En los países del norte de Europa esto se ha conseguido y el defraudador tiene una imagen mucho más negativa que en nuestro país. Cuando esta educación tributaria cale y sea asumida por la gran mayoría de los ciudadanos, conllevará a que la actividad inspectora sea considerada como una labor de justicia social y a su vez disminuirá la apreciación negativa que hoy en día dicha actividad tiene, en gran parte de la sociedad.

En tercer y último lugar, nos referimos a la Inspección, desde una perspectiva procedimental, entendiéndose como conjunto de procedimientos, trámites y actos a través de los cuales los órganos de inspección cumplen funciones. De este aspecto se hablará con más detenimiento posteriormente.

Por lo que respecta a la normativa aplicable, destacamos dentro de la Constitución Española el artículo 103.1, el cual trata del sometimiento de los actos administrativos a la ley y el artículo 105.c) en el que se expone que la ley regulará el procedimiento a través del cual se producen los actos administrativos. En definitiva, la Constitución Española garantiza tanto el interés público del procedimiento de inspección como los derechos de los particulares, dado el sometimiento de los actos administrativos al principio de legalidad. La normativa básica aplicable es la Ley 58/ 2003, de la Ley General Tributaria, concretamente el Capítulo IV (artículos 141 al 159). El régimen jurídico de la inspección se completa con el 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, como norma aplicable dentro de las funciones de inspección tributaria.

Es importante mencionar además la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en la que cabe destacar la modificación del artículo 150, que trata del plazo de las actuaciones inspectoras, la del artículo 158 que habla del método de estimación indirecta y la del artículo 159 en el que se aprecia un conflicto de aplicación de la norma. Los objetivos principales que se pretende alcanzar con todas las modificaciones efectuadas son el reforzamiento de la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración Tributaria y reducir la litigiosidad en esta materia; evitar el fraude fiscal; y aumentar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los

tributos. Realmente todos esos objetivos citados pueden resumirse en uno solo que es el de mejorar, adaptar y completar la regulación del sistema tributario español, haciéndolo más justo y eficaz. Finalmente nombramos el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, de reforma de RGIT para adaptarlo a las reformas introducidas por 2015.

2.2. FUNCIONES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN

Estas se constituyen como las principales funciones de la Inspección tributaria aunque es importante conocer que no son exclusivas de los órganos inspectores, pues se atribuyen a la Administración tributaria, que además de disponer de las facultades de comprobación e investigación tiene la necesidad de ejercerlas, ya que no solo los ciudadanos tienen el deber de contribuir, los poderes públicos también poseen esta obligación.

Conforme establece el artículo 145 LGT el procedimiento de inspección tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones⁹. A esta función de Inspección de los tributos se refiere el Tribunal Constitucional exponiendo que *“la Inspección va dirigida a verificar la conducta fiscal del contribuyente y, en particular, a constatar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esa actividad investigadora conducirá al obtener las pruebas, en su caso, de que el contribuyente ha defraudado al Fisco”*¹⁰. De igual modo el Tribunal Constitucional declara que *“el procedimiento de la inspección tributaria tiene una naturaleza inquisitiva y cumple, en su ámbito, la función de investigar y documentar el resultado de las pesquisas o averiguaciones como medio de prueba en procedimiento posterior, que normalmente será el de liquidación, pero que muy bien pudiera desembocar en otro sancionador e incluso penal por delito fiscal”*¹¹.

En cuanto a la función de comprobación citada anteriormente, señala el artículo 145.2 LGT que tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones. Con respecto a la función de investigación, también expuesta en este mismo artículo pero en el párrafo tercero, nos

⁹ Sobre el objeto del procedimiento inspector, vid. artículo 145.1 LGT.

¹⁰ Vid. STC 110/1984, de 26 de noviembre.

¹¹ Vid. STC 50/1995, de 23 de febrero.

dice que tratará de descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios. Podría deducirse del objeto de estos preceptos que son funciones diferentes o incluso que existe cierta incoherencia funcional¹², pero realmente tienen la misma finalidad, la cual es verificar y corregir la situación tributaria del obligado. Es por ello que el Tribunal Supremo indica que la *“esencia de la función comprobadora de las declaraciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos y de la función investigadora, cuando no se han presentado tales declaraciones, consiste en el conocimiento de la realidad económica y jurídica, que constituye el substrato de los hechos imposables”*¹³. En definitiva, se comprueba todo aquello que se conoce, es decir lo declarado, mientras que se investiga lo que se desconoce, lo no declarado¹⁴.

Como ya nos referimos, el procedimiento de inspección se dirige a regular la situación del obligado tributario, y al poder tener como resultado un beneficio fiscal para el contribuyente, no puede ser este calificado como procedimiento no causante de actos favorables para los ciudadanos. Es principalmente por esto por lo que la Inspección no puede limitarse solo a declarar lo que es un cargo para el contribuyente y evadir lo que le beneficia. Debe de agotarse la comprobación de aquellos actos con alcance tributario, favorezcan o perjudiquen fiscalmente al contribuyente¹⁵.

En cuanto a los medios de los que se podrá valer tanto la función de investigación como la de comprobación, vienen recogidos en el artículo 142.1 LGT. La Inspección busca a través de estas funciones la verdad y la adquisición de las pruebas necesarias para poder aplicar de la forma correcta la norma tributaria. Así, *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, entre otras*¹⁶. Conforme se

¹² Después de considerar los preceptos 145.2 y 3 LGT entiende Ferreiro Lapatz, J. J (2006), que puede observarse una incoherencia, una mezcla o confusión orgánica y funcional . Vid. *Curso de Derecho Financiero Español* ,25ª ed., Marcial Pons, Madrid, p. 493.

¹³ Vid. SSTs de 29 de marzo de 1999, FJ 5º.

¹⁴ González Orrico, J.A (2015). *Reflexiones en torno a la potestad de la administración tributaria para la calificación de hechos, actos o negocios jurídicos*. Revista Actualidad Jurídica Nº 32 p. 228.

¹⁵ Vid. Martín Queralt, J. (2019), *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, p. 457.

¹⁶ Vid. Artículo 142 LGT, el cual añade otros medios a través de los cuales se realizarán las actuaciones inspectoras, como programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como 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.

infiere del mencionado artículo entendemos que no existe ningún tipo de enumeración que ayude a priorizar la utilización de unos medios u otros y que además se pueden utilizar diferentes medios por parte de la Administración, implantando en su parte final una cláusula abierta. Por lo que se podrá usar cualquier tipo de elemento que nos de la información deseada.

Por otra parte, el apartado segundo del artículo 142 LGT expone que aquellos funcionarios que desempeñen funciones de inspección podrán entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen. Ahora bien, es importante destacar que si la persona bajo cuya custodia se encuentran los lugares mencionados anteriormente se opusiera a la entrada de estos funcionarios, se necesitará el permiso de la autoridad administrativa. En el caso de ser un domicilio constitucionalmente protegido se necesitará el consentimiento del obligado tributario o bien una autorización judicial.

Por último referir que las funciones de comprobación e investigación estudiadas hasta el momento no agotan la intervención inspectora pues se extiende además a la calificación de los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario¹⁷.

2.3. FUNCIONES INSPECTORAS DE OBTENCIÓN DE LA INFORMACIÓN

Dentro de las funciones de inspección, además de las de comprobación e investigación, destacan de forma particular las actuaciones de obtención de información. Así a la Inspección tributaria se le asigna el ejercicio de las diferentes funciones administrativas consistentes *en la realización de actuaciones dirigidas a la obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos*¹⁸. En la actual Ley General Tributaria la potestad de obtener información tributaria se configura de una forma mucho más extensa que en la anterior. Hoy en día, es suficiente que las actuaciones de obtención de información estén relacionadas con la aplicación de los tributos, por lo que se puede suministrar todo tipo de datos con relevancia tributaria a la Administración. Estas actuaciones encaminadas a la obtención de información son imprescindibles para el funcionamiento y eficacia de la Inspección tributaria, pues como dice Herrero de

¹⁷ Vid. Artículo 115 LGT.

¹⁸ Vid. Artículo 141 c) LGT que se completa diciendo *de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta Ley*.

Egaña el deber de comunicar datos, informes, etc. con transcendencia tributaria se convierte en algo realmente importante no solo para alcanzar una contribución justa de los gastos, sino también para conseguir una gestión tributaria eficaz¹⁹. Por lo que es importante disponer de suficiente información para que la Inspección pueda cumplir con su función. Ahora bien, en el ámbito objetivo, las actuaciones de obtención de información se refieren a la aportación de datos que el contribuyente no estaba obligado por ley a suministrar a la Administración²⁰.

En definitiva, cabe señalar pues las dos modalidades existentes, a través de las cuales se consigue obtener información. Una de ellas es la información por suministro mientras que la otra es la información por captación²¹. La primera es la que se obtiene del deber que el artículo 93.1 LGT insta a las personas físicas o jurídicas, las cuales tendrán que prestar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con transcendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. No solo los sujetos pasivos tienen la obligación de facilitar información tributaria a la Administración, pues realmente todos aquellos miembros interesados en aplicar los tributos, tienen dicha obligación.

La información por captación deriva del ejercicio de la potestad de solicitar información individualizada a los diferentes sujetos, lo que podrá ocurrir en cualquier

¹⁹ Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, J.M. (2007) "Intimidad, tributos y protección de datos personales", *Revista para el análisis del Derecho* N° 2 p.4. Dicho autor persiste diciendo que una organización tributaria puede disponer de una legislación muy avanzada, unos funcionarios bien preparados y estar dotada, incluso, de medios materiales suficientes. Esa organización sin una buena información que le sirva de soporte, no será verdaderamente eficaz.

²⁰ Conforme señala el artículo 29 LGT, las obligaciones tributarias formales son las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria a los obligados tributarios, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros. Además, los obligados tributarios deberán cumplir una serie de obligaciones: la obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen actividades empresariales y profesionales; la obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal; la obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones; la obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros; la obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias; la obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar; la obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas; la obligación de entregar un certificado de las retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios; las obligaciones de esta naturaleza que establezca la normativa aduanera.

²¹ Trigueros Martín, M.J (2016). *Los límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la inspección: ineficaces unos, inexistentes otros*. *Revista de contabilidad y tributación* N° 401-402 p.9.

momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos, conforme establece el artículo 93.2 LGT.

El RGIT coordina una gran cantidad de normas reglamentarias, incorporando aquellas relativas a la prestación de ciertas declaraciones informativas, tales como la obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros; la obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas; la obligación de informar sobre la constitución, establecimiento o extinción de entidades; la obligación de informar sobre las subvenciones o indemnizaciones derivadas del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas o forestales; la obligación de informar acerca de las aportaciones a sistemas de previsión social; obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros de registro autorizando el legislador, entre otras muchas obligaciones de informar, conforme regula los artículos 30 y ss. RGIT.

Con respecto al ámbito subjetivo de estas obligaciones de información, decir, que tiene una gran extensión, pues cualquiera podrá facilitar información con transcendencia tributaria a la Administración, siempre y cuando esta sea solicitada por la Inspección *“en actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos”* conforme refiere el artículo 141 de la Ley General Tributaria.

Tanto la transcendencia tributaria de la información como las actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos mencionadas anteriormente, establecen a nivel de legalidad ordinaria, los límites de los deberes de información. Junto a estos límites también habrá que tener en cuenta a la propia Constitución²².

El ámbito subjetivo comentado con anterioridad se completa con el artículo 94 LGT pues es en este precepto donde vienen reguladas todas aquellas autoridades que se encuentran sometidas a los deberes de información y contribución: Las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, los titulares de los órganos del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales; los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales; las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar

²² Vid. Martín Queralt, J. (2019), *Curso...*, op.cit., pp. 466 y 467.

a la Administración tributaria cuantos datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta, y a prestarle, a ella y a sus agentes, apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones²³. Se podría concluir que el ámbito subjetivo es ilimitado, es decir, cualquiera puede estar obligado, aunque existe una excepción en el precepto 34.1 LGT, concretamente en la letra i, donde se recoge el derecho que tienen los obligados tributarios al carácter reservado de datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria.

Dentro de las funciones de la Inspección tributaria encontramos tanto actuaciones dirigidas a la comprobación e investigación como a la obtención de la información. A pesar de esto no podemos confundir y comparar a ambas. Pues como nos expresa la Audiencia Nacional, *“la obtención de información por la Inspección no necesita de ninguna actuación de investigación o comprobación de un contribuyente con carácter principal o previo que la legitime”*²⁴.

Por otra parte, según el artículo 177 bis de la Ley General Tributaria, la Administración tributaria podrá requerir y prestar asistencia mutua tendente al intercambio de información. Por lo que cumplirá toda actuación necesaria y empleará todos los mecanismos disponibles para la obtención de información y posteriormente conceder esa información a las entidades o Estados internacionales o supranacionales que la requieran, teniendo en cuenta los límites establecidos en la normativa en relación a la asistencia mutua. Sin perjuicio de que el Estado o entidad receptora de la información pueda utilizarla para otros fines cuando así se establezca en dicha normativa. La Administración tributaria podrá oponerse o deberá autorizar expresamente, en los términos establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, que la información facilitada conforme al apartado anterior sea transmitida a un tercer Estado o entidad internacional o supranacional²⁵. Con este intercambio de información lo que se consigue es una mayor facilidad en la consecución del objetivo principal, el cual es conseguir eficacia y un buen funcionamiento de la Inspección tributaria.

²³ A las mismas obligaciones quedarán sujetos los partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales. Asimismo los juzgados y tribunales deberán facilitar a la Administración tributaria, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan. En el penúltimo apartado de este mismo precepto se incorpora además el SEPBLAC y la CVAFT, así como la Secretaría de ambas comisiones, facilitarán a la Administración tributaria cuantos datos con trascendencia tributaria obtengan.

²⁴ Vid. SAN de 11 de marzo de 1997.

²⁵ Vid. Artículo 177 ter LGT sobre el intercambio de información.

Con respecto al fundamento constitucional y los límites al deber de información, cabría decir, que el Tribunal Constitucional fundamenta en el deber de contribuir y en todos los principios recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución Española el deber de colaborar. Si conforme el artículo 31.1 CE el sistema tributario debe ser justo, no podrá calificarse de esa manera aquel sistema que haga recaer sobre los contribuyentes la alternativa de sacrificar de forma irrazonable y desproporcionada su intimidad, tanto personal como familiar, con el fin de conseguir un ajuste mayor entre su tributación y su auténtica capacidad económica²⁶.

De forma ordinaria, el deber de información debe encontrarse en un contexto general del ordenamiento jurídico, debiendo de representarse con los demás preceptos que consigan afectarle o verse afectados por su ejercicio. Mientras que de forma particular encontramos en el artículo 93.3, 4 y 5 de la Ley General Tributaria ciertos límites para determinar el ámbito objetivo de este deber de información²⁷.

Como conclusión, respecto a los límites que concurren en el deber de información decir que existe una gran complejidad a la hora de fijarlos y esto se debe a diferentes aspectos a tener en cuenta como los derechos de los ciudadanos, la lucha contra el fraude, las libertades económicas, las intenciones de los Estados, etc. Dichos límites podríamos incluso dividirlos en dos grandes grupos por una parte estarían los relacionados con los derechos de los ciudadanos, incluyendo la intimidad, protección de datos, el secreto profesional, entre otros, mientras que por otra parte encontramos los relacionados con las vinculaciones entre los diferentes Estados como la subsidiariedad, proporcionalidad, no discriminación, más orden público, etc.

Por otra parte, es en el artículo 95 LGT donde se confirma que es imprescindible una relación entre la potestad de obtención de información y la obligación de colaborar

²⁶ Vid ATC 212/2003, de 30 de junio, FJ 4º.

²⁷ El apartado tercero del artículo 93 LGT atestigua que la Administración Tributaria debe cumplir previamente con todos los requisitos y garantías procedimentales instaurados para que bancos y entidades de crédito faciliten a esta datos que afecten a la intimidad de las personas, es decir, aquellos que los sujetos no tienen por qué introducir en sus declaraciones. Con respecto al apartado cuarto de este mismo artículo, se establece que los funcionarios públicos, estarán obligados a colaborar con la Administración Tributaria, salvo que sea aplicable: el secreto de la correspondencia, el secreto estadístico o el secreto del protocolo notarial. Finalmente, el apartado quinto también establece una serie de límites, asentando como tal, el deber de colaborar del resto de profesionales, siempre y cuando sean datos privados no patrimoniales que conozcan por el ejercicio de su actividad y afecten al honor o intimidad de las personas, o de aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento debido a la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

de la que disponen los ciudadanos y entidades, implantando dos requerimientos. Uno de ellos sería el carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones y el otro la utilización exclusiva para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan. El carácter de reservado mencionado más arriba también se observa en el artículo 95.4 LGT, en los datos, informes o antecedentes utilizados por los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta, que solo podrán manejar para el correcto cumplimiento y efectiva aplicación de la obligación de realizar pagos a cuenta. Asimismo hay que conocer que el artículo 95.3 exige a la Administración tributaria adoptar las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado. Y se completa diciendo que todas aquellas autoridades o funcionarios que tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en ciertos casos. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave.

Finalmente cabe hacer mención a la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la cual introduce un nuevo artículo, el 95 bis, que regula la Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, en él se dispone que la Administración Tributaria acordará la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias cuando concurren las siguientes circunstancias: Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 de euros y que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario. No se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas.

En el preámbulo de la citada ley se declara que la publicación de listados de deudores se encuadra en la orientación de la lucha contra el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias mediante el uso de cualquier tipo de instrumento.

2.4. OTRAS FUNCIONES DE LA INSPECCIÓN

En la Inspección tributaria podemos encontrar otras funciones además de las principales de comprobación e investigación y obtención de la información, y son las actuaciones inspectoras de valoración: inicialmente estas eran propias de los órganos de gestión aunque actualmente son también los órganos de inspección tributaria los que desempeñan dicha función ya sea dentro de un procedimiento de comprobación de valores, en el curso de un procedimiento de inspección de comprobación e investigación o incluso por que otros organismos ya sean de esta misma o incluso otra Administración tributaria lo hayan solicitado²⁸.

De otro lado, a los órganos les corresponde el informe y asesoramiento: recae en la Inspección tributaria el deber de informar y asesorar a los órganos de la Administración además de informar a los obligados tributarios a cerca de sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en la que se deben de efectuar estas. En el RGIT, concretamente en el artículo 197, se declara que los diferentes órganos de inspección tributaria informarán a la vez que asesorarán, al resto de órganos de las administraciones tributarias, a los órganos dependientes de Economía y Hacienda, así como a cualquier organismo que lo solicite, en materias de carácter económico, financiero, jurídico o técnico relacionadas con el ejercicio de sus funciones. Además aquellos órganos estarán autorizados para ejecutar estudios individuales, sectoriales o territoriales que sean importantes para la aplicación de los tributos, así como los análisis que se consideren necesarios.

Finalmente están las actuaciones de auxilio y colaboración con Jueces y Tribunales: de forma secundaria y según el artículo 141.k, la inspección de tributos podrá desempeñar el resto de funciones que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes. Dentro de ellas destacamos las actuaciones de auxilio a los Juzgados y Tribunales de Justicia y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento y represión de delitos, especialmente los delitos contra la Hacienda Pública²⁹.

²⁸ Vid. Artículo 141.f y 141.g.

²⁹ Alonso González, L.M., (2016). *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Atelier, 3ª edición, pp. 330 y 331.

3. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA

3.1 OBJETO DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

Con respecto al procedimiento de inspección, cabe decir, que tiene como principal función el comprobar e investigar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que ya comentamos con anterioridad, además de regularizar todas aquellas situaciones tributarias en las que se encuentra el obligado, a través de las correspondientes liquidaciones³⁰.

Este procedimiento está formado por un conjunto de actos llevados a cabo por la Inspección, que comprenden desde el comunicado para dar comienzo con las diferentes acciones hasta que se dicta el acto de liquidación y finalmente se notifica. No fue hasta la entrada en vigor de la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes 1/1998, de 26 de febrero, cuando los procesos de investigación y comprobación dejan de formalizarse de manera conjunta y desde entonces, el carácter sancionador del procedimiento regularizador desaparece, por lo que la Administración tributaria no puede sancionar al contribuyente, señalando el Tribunal Supremo que no puede ser una simple separación formal aquella que se produce entre el procedimiento de inspección y el sancionador³¹.

Queda entonces definido, como consecuencia de ordenar el inicio de cualquier actuación inspectora, el objeto del procedimiento inspector. Se requiere además, el principio de seguridad jurídica, debiendo subrayar también la unidad del procedimiento de inspección, ya que nos referimos a un solo procedimiento en el que todos los impuestos y períodos referidos en él van a verse afectados por toda actuación ejecutada³². Es importante destacar tanto el carácter contradictorio del mencionado procedimiento, como el carácter lógico que se produce como consecuencia de la relación entre el obligado y el órgano de inspección tributaria. El TEAC declara que para alcanzar una mayor efectividad en la actividad administrativa y para además conseguir una mayor defensa de los derechos e intereses del administrado, es necesaria la comparecencia del obligado tributario o de su representante en los diferentes actos, evitando así, que la Administración tributaria pueda ocasionar una indefensión material.

³⁰ Sobre el objeto del procedimiento de inspección, vid. art. 145.1 LGT.

³¹ Vid. STS de 6 de junio de 2014, rec. cas. nº 1411/2012, FJ 6º.

³² Vid. Resolución del TEAC de 29 de enero de 2009, RG 2705/2007, FJ 2º.

Este carácter contradictorio del procedimiento, el cual está principalmente encaminado a la valoración de legalidad de la situación tributaria del contribuyente, reivindica que este sujeto debe de conocer todos los fundamentos de la liquidación tributaria en las diligencias que se levantan a lo largo del procedimiento, puesto que de conocerse en un momento posterior, podría resultar dificultoso el hecho de rebatir una propuesta de regularización.

En cuanto a los sujetos que podemos encontrar en el procedimiento de inspección, es importante destacar el precepto 169.1 RGIT, el cual señala que las actuaciones inspectoras se realizarán por los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desempeñen los correspondientes puestos de trabajo integrados en los órganos con funciones de inspección tributaria y, en su caso, por aquellos a los que se refiere el artículo 61.2 RGIT. Aquellos órganos con competencia suficiente para llevar acabo todo tipo de actuaciones dentro del procedimiento, tendentes a la inspección de tributos, podrán efectuarse tanto por equipos, por uno o varios actuarios, así como lo dispuesto por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Con respecto a los derechos y deberes de todo el personal encargado de la inspección, es importante tener presente el artículo 60 RGIT y subrayar que los funcionarios de la Administración tributaria serán considerados agentes de la autoridad en el ejercicio de sus funciones, a los efectos de la responsabilidad administrativa y penal de quienes ofrezcan resistencia o cometan atentado o desacato contra ellos, durante actos de servicio o con motivo del mismo. Debiendo las autoridades públicas proporcionar a los funcionarios y demás personal de los órganos de la Administración tributaria el apoyo que les sea necesario para el ejercicio de sus funciones³³. Con respecto a los deberes, existe entre otros, el de hacer constar y poner en conocimiento del órgano competente, hechos, de los que pudieran derivarse indicios de fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea además de aquellos hechos que puedan ser constitutivos de delitos no perseguibles únicamente a instancia de la persona agraviada³⁴.

³³ Otro de sus derechos sería el de no declarar como testigos en los procedimientos civiles y penales, por delitos perseguibles únicamente a instancia de parte, cuando no pudieran hacerlo sin violar el deber de sigilo que están obligados a guardar.

³⁴ Rojo Franco, M.E, (2016). *Procedimiento de recaudación e inspección de tributos*, Tutor Formación, p. 21.

Por otra parte, podemos destacar las potestades de las que dispone la Inspección como son: el examen de la documentación de los obligados tributarios; las actuaciones de obtención de información; la entrada y reconocimiento de fincas; los requerimientos individualizados de información a determinadas autoridades sujetas al compromiso de informar y colaborar, así como los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, entre otras³⁵. Junto con las mencionadas potestades es significativo destacar aquellos casos en los que el obligado lleva a cabo todo tipo de actos encaminados a la dilación, demora, obstrucción, etc. de las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones, a pesar de estar correctamente informado. Esto será considerado como una infracción tributaria, incoándose procedimiento sancionador separado del inspector, y algunas de estas actuaciones serían el no facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros y cualquier otro dato con trascendencia tributaria; no atender algún requerimiento debidamente notificado; la incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado; negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias y finalmente las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria³⁶.

3.2. INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO

3.2.1 FORMAS DE INICIO

Conforme se infiere del artículo 147 LGT el procedimiento de inspección podrá iniciarse tanto de oficio como a petición del obligado tributario. La primera de las formas, la de oficio, requiere el acuerdo del órgano competente para que proceda su

³⁵ Vid. Artículos 142 LGT y 171 a 173 RGIT en los que regulan además otras potestades como la de recabar información de los trabajadores o empleados sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen; realizar mediciones o tomar muestras, así como obtener fotografías, croquis o planos; recabar el dictamen de peritos; exigir la exhibición de objetos determinantes de la exacción de un tributo; verificar los sistemas de control interno de la empresa, cuando pueda facilitar la comprobación de la situación tributaria del obligado; verificar y analizar los sistemas y equipos informáticos mediante los que se lleve a cabo, total o parcialmente, la gestión de la actividad económica.

³⁶ Vid. Artículo 203 LGT que regula la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

iniciación. Un acuerdo que podrá implantar por propia iniciativa, como consecuencia de una orden superior o bien por petición de otros órganos³⁷.

El órgano con competencias suficientes como para iniciar las actuaciones será aquel encargado de la liquidación, además la iniciativa del órgano competente para determinar aquellos obligados tributarios que van a ser objeto de comprobación, deberá instaurarse en ejecución del correspondiente plan de inspección. Es importante subrayar dos aspectos extremos, el primero, que la determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección, tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa; el segundo, los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos³⁸.

Subrayar que la inspección tributaria no puede revisar a quien quiera, sino solo a aquellos que se encuentren dentro del Plan de Inspección o se hayan incluido en él. Si una entidad se incluye en plan de inspección, no significa que esta haya defraudado a Hacienda. A pesar de estar sometida a un procedimiento de comprobación e investigación, la entidad no tiene por qué haber quebrantado sus obligaciones. Sin embargo, si es cierto que estos procedimientos se originan sobre aquellas entidades u obligados tributarios con un perfil de riesgo fiscal mayor.

Podemos encontrar diferentes modos de iniciar el procedimiento de inspección de oficio en el artículo 177 RGIT: De una parte, a través de una comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale y aporte la documentación o instrumentos esenciales a los órganos de inspección. Por otra parte, el procedimiento de inspección podrá además iniciarse sin previa comunicación mediante personación en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial. En este caso, las actuaciones inspectoras se

³⁷ Banacloche Pérez- Roldán, J. (2002). *Guía útil de los procedimientos tributarios*, La Ley, 1ª edición, p. 163.

³⁸ Vid., artículos 170.7 y 170.8 RGIT los cuales atienden a la planificación de las actuaciones inspectoras.

realizarán con aquella o aquellas personas que se encuentren en ese momento en el correspondiente establecimiento. Si estas se opusieran a la entrada de los funcionarios de inspección, se exigirá la autorización escrita de la autoridad administrativa que se determine, como bien nos dice el artículo 142 LGT. Finalmente, el siguiente modo de iniciación sería excepcional, pues no se encuentra incluido ni en la LGT ni tampoco en el RGIT, además debe utilizarse de forma restringida, puesto que el hecho de realizar peticiones y que posteriormente estas sean aceptadas de forma sucesiva, puede originar un perjuicio para los derechos de la persona. Nos referimos a la personificación sin previa comunicación en el domicilio de los obligados tributarios, el cual se encuentra protegido constitucionalmente. En estos casos se necesita el consentimiento del obligado o bien una autorización judicial³⁹. Esta última modalidad puede obtenerse de lo regulado por el artículo 4.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público y del artículo 35.1 LPAC. De ellos además obtenemos que debe respetarse el principio de proporcionalidad, es por ello por lo que la personificación sin previa comunicación en el domicilio constitucionalmente protegido de los obligados tributarios no sólo debe ser útil sino además necesaria para lograr el fin pretendido, debiendo ser la única medida posible de adoptar y no existiendo ninguna otra más moderada e igual de eficaz para conseguir el fin propuesto.

Como hemos referido, el procedimiento de inspección además de iniciarse de oficio se podrá iniciar a instancia del obligado, por lo que la siguiente forma de iniciar un procedimiento de inspección es a petición del obligado tributario que ya está siendo objeto de una inspección, aunque de forma parcial, y reclama que esta se realice de forma general respecto del tributo o periodos afectados del procedimiento. Realmente esta modalidad no se observa como forma de iniciar un procedimiento de inspección, sino más bien como una solicitud de inspección general⁴⁰. En conclusión las actuaciones del procedimiento inspector pueden tener tanto alcance general como parcial, así viene recogido en el artículo 178 RGIT, además estas actuaciones se extenderán a una o varias obligaciones y periodos impositivos o de liquidación⁴¹. La mencionada norma regula

³⁹ Bosch Cholbi, J.L (2014) “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios” pp. 11-13 *boletín electrónico ECJ Leading Cases*.

⁴⁰ Vid. Artículo 147 LGT el cual regula la iniciación del procedimiento de inspección y el art. 149 LGT que regula a su vez la solicitud presentada por el obligado tributario, el cual se encuentra en una inspección de carácter general.

⁴¹ Sobre el alcance parcial o general del procedimiento inspector véase Freire Bolaño, A. (2016) Derecho Financiero y Tributario “Procedimiento inspector: extensión y alcance de las actuaciones, solicitudes, inicio y efectos del inicio”, Blog Derecho en Red.

que dichas actuaciones dispondrán de carácter general, salvo que se indique otra cosa en la comunicación de inicio del procedimiento inspector. Con respecto al carácter parcial, este mismo precepto nos indica que las actuaciones del procedimiento inspector dispondrán de él, cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación; cuando las actuaciones se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales; así como cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable y, finalmente cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución⁴².

3.2.2. EFECTOS DEL INICIO DEL PROCEDIMIENTO

Pueden originarse diferentes efectos como consecuencia de la iniciación del procedimiento de inspección. De un lado, el plazo legal de prescripción quedará suspendido, en particular el derecho que tiene la Administración a determinar la deuda tributaria, en relación con la obligación y período al que se refiere la actuación inspectora mediante la liquidación. También el plazo para imponer sanciones que puedan derivar de la misma. De otro lado, no se considerarán extemporáneos los ingresos realizados por el obligado, una vez iniciado el procedimiento. Aparte no se abrirá un procedimiento de devolución ni se originarán los efectos regulados en el precepto 27 LGT, relacionados con los períodos y las obligaciones tributarias, cuando se expongan las declaraciones o autoliquidaciones después de iniciarse las actuaciones. A pesar de esto, la información recogida en esas declaraciones o autoliquidaciones, a la hora de dictar la liquidación, va a ser tenida en cuenta. Por último, para aquellos obligados que decidan regularizar su situación tributaria, no se producirá la exclusión de responsabilidad como consecuencia de las infracciones tributarias realizadas, de aquellas declaraciones presentadas después de iniciar el procedimiento. Todo ingreso que se haya realizado después del inicio de las actuaciones, tendrá la consideración de ingreso a cuenta sobre la liquidación que se efectúe, además ayudará a reconocer las

⁴² Esto sucederá siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria.

infracciones tributarias, y no se devengarán intereses de demora sobre la cuantía ingresada desde el día siguiente al que se hizo el ingreso⁴³.

Con todo lo dicho, se pretende mostrar que el obligado tributario no podrá de forma espontánea regularizar su situación fiscal una vez iniciadas las actuaciones inspectoras correspondientes. Si procurara regularizar todas aquellas declaraciones, ingresos, etc., estos serán considerados lícitos, aunque sin estimarse de cumplimiento espontáneo.

3.3. DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO

3.3.1. ACTUACIONES Y MEDIDAS CAUTELARES

El Tribunal Supremo afirma que el procedimiento de inspección está compuesto por dos fases, una de ellas es la instrucción, en la que se recogen datos y pruebas, y es realizada por los Actuarios, mientras que la segunda de las fases es la de resolución, llevada a cabo por el Inspector jefe⁴⁴. En el artículo 180 RGIT, se insiste, que en el curso del procedimiento de inspección, se llevarán a cabo todas aquellas actuaciones que se consideren necesarias para conseguir todos los datos y pruebas que se utilicen para establecer la regularización de la situación tributaria del obligado tributario. Estas actuaciones mencionadas serán dirigidas por los órganos de inspección. Aquellos funcionarios encargados de gestionar el procedimiento, serán los encargados de concluir el lugar, día y hora en el que deberán de realizarse dichas actuaciones.

En cuanto a las medidas cautelares, el artículo 146 LGT señala que estas pueden ser adoptadas, siempre y cuando estén debidamente motivadas, en cualquier momento del procedimiento de inspección, con la finalidad de que las pruebas que determinan la existencia o acatamiento de las obligaciones tributarias no desaparezcan, se destruyan o alteren. Además se utilizan para impedir que se niegue posteriormente su existencia. Estas medidas pueden 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, debiendo de proporcionarse temporalmente para los fines

⁴³ Vid. Martín Queralt, J. (2019), *Curso...*, op.cit., pp. 498 y 499.

⁴⁴ Vid STS de 8 de octubre de 2009, REC 984/2003, FJ 15.

citados, puesto que no podrán implantarse aquellas que originen un perjuicio de difícil o imposible reparación.

3.3.2. LUGAR Y HORARIO

Toda actuación inspectora podrá desarrollarse indistintamente, según determine la Inspección tributaria, en el lugar que establezca el artículo 151 LGT que sería en el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina; en el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas; en el lugar donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria y por último en las oficinas de la Administración tributaria.

Para completar lo dicho, el artículo 151.3 LGT puntualiza que los libros y demás documentación deberán ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas. No obstante, la inspección podrá analizar en sus oficinas las copias en cualquier soporte de los mencionados libros y documentos.

Como siguiente punto a tener en cuenta encontramos el horario en el que pueden desarrollarse las actuaciones inspectoras, pudiendo especificar que aquellas actuaciones llevadas a cabo en oficinas públicas, se podrán acometer dentro del horario oficial de apertura al público y siempre dentro de la jornada de trabajo. Si estas se realizan en los locales del interesado, se deberá respetar la jornada laboral de oficina, pudiendo concretar de mutuo acuerdo otros horarios o días. Siempre que se considere necesario, se podrán realizar las actuaciones fuera de los días y horas señalados⁴⁵.

3.3.3 DURACIÓN Y CAUSAS DE AMPLIACIÓN DE PLAZOS

Un punto de mayor importancia en el desarrollo de este procedimiento es el plazo de las actuaciones de inspección⁴⁶, este viene regulado en el artículo 150 LGT y nos dice que las actuaciones del procedimiento de inspección, con carácter general, quedarán concluidas en el plazo de 18 meses mientras que con carácter especial, quedarán en el plazo de 27 meses, aunque para ello se deberán producir una serie de

⁴⁵ Sobre el tiempo de las actuaciones inspectoras, vid. artículo 152 LGT.

⁴⁶ Rojo Franco, M.E, (2016). *Procedimiento de...*, op.cit., pp. 25 y 26.

circunstancias: que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas y que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Añadir que el plazo del procedimiento inspector se computará desde la fecha en la que el obligado tributario es notificado del inicio de este, hasta que se notifica o se entiende notificado el acto administrativo resultante del mismo. Además, la duración será la misma para todas las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento. Se debe tener en cuenta, que el cómputo del plazo de dicho procedimiento, puede verse suspendido en el caso en el que se de alguna de las situaciones siguientes: se remita el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación; se reciba una comunicación por parte de algún órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión de determinadas obligaciones de un procedimiento inspector iniciado; suceda alguna causa de fuerza mayor que fuerce a suspender las actuaciones, entre otras⁴⁷. Una vez esta suspensión haya finalizado, el procedimiento proseguirá por el plazo restante.

El plazo del procedimiento inspector podrá verse ampliado en los siguientes casos: en primer lugar, cuando el obligado requiera uno o varios períodos en los que la inspección no pueda formalizar actuaciones con este y por lo tanto se suspenda el plazo para poder atender los requerimientos ejecutados, anteriormente a la apertura del trámite de audiencia. Dichos períodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración. En segundo lugar, cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario declare que no dispone de la información o documentación requerida o bien no la entregue en el plazo establecido de forma íntegra. La aportación posterior será la que determine la prolongación del plazo máximo de duración del procedimiento por un periodo de tres meses, siempre que dicha aportación se realice una vez pasados como mínimo, nueve meses desde su inicio; o por un período de seis meses cuando la aportación se ejecute tras la concreción del acta y determine la práctica de actuaciones complementarias. Finalmente también podrá verse ampliado por un periodo de seis

⁴⁷ Sobre las circunstancias que suspenden el cómputo del plazo del procedimiento inspector, vid. artículo 150.3 LGT.

meses, cuando con posterioridad a que en el procedimiento se indique cuáles son las circunstancias concluyentes de la aplicación del método de estimación indirecta, el obligado tributario aporte datos, documentos o pruebas relacionadas con dichas circunstancias.

En cuanto al incumplimiento de este plazo, decir que no provocará caducidad en las actuaciones tributarias, aunque si originará una serie de efectos respecto a aquellas obligaciones tributarias que aún estén sin liquidar, como la no interrupción de la prescripción debido a aquellas actuaciones que se llevan a cabo en el plazo de duración del procedimiento de inspección; aquellos ingresos producidos desde que se inicia el procedimiento hasta la actuación primera producida después de incumplir el plazo de duración del procedimiento, tendrán la consideración de espontáneos. Además, estos deberán haber sido imputados tanto al tributo como al período objeto de las actuaciones por el propio obligado; y finalmente, no se solicitarán intereses de demora desde que se incumpla el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras hasta la finalización del procedimiento⁴⁸.

3.4. TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO

La fase de terminación de las actuaciones de inspección es la tercera y última de las fases del procedimiento inspector, la cual determina que el mismo ha finalizado. La legislación tributaria utiliza una serie de formas para dar fin al procedimiento inspector y estas son las que siguen:

Terminación del procedimiento con liquidación: se origina cuando el órgano de inspección correspondiente determina que se disponen de todos los datos y pruebas necesarias para que la propuesta de regularización quede fundamentada o para determinar correcta la situación tributaria del obligado, una vez se determine, se verificará el trámite de audiencia previo a la formalización de las actas de conformidad o de disconformidad. Terminado el trámite de audiencia, el resultado de las actuaciones tendentes a la comprobación e investigación se verán documentadas en las actas de inspección; y finalmente el procedimiento inspector terminará mediante liquidación del

⁴⁸ Cabe mencionar que cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecia defectos formales y ordena por tanto la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

órgano competente para liquidar. El trámite de audiencia citado lo debemos de considerar como una herramienta para hacer efectivo el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente, además es calificado como trámite natural y necesario del procedimiento de inspección, que afecta a la liquidación⁴⁹.

Se regula en el artículo 150.1 LGT, que será en la fecha en la que se notifique el acto administrativo resultante de las actuaciones inspectoras, cuando estas habrán concluido.

Terminación del procedimiento sin liquidación: se producirá en aquellos casos en los que haya prescrito el derecho de la Administración para decretar la deuda tributaria, en los supuestos de no sujeción, cuando el obligado no se encuentre sometido a la obligación tributaria, o bien por otro tipo de circunstancias que no den lugar a la formalización de un acta. El procedimiento finalizará gracias al acuerdo del órgano con competencias suficientes para liquidar, publicando un informe en el que se dejará constancia de los hechos acreditados en el expediente y las circunstancias determinantes.

Terminación del procedimiento inspector por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada: se originará cuando el procedimiento inspector tenga como objeto la comprobación e investigación de la aplicación de métodos objetivos de tributación, y no puedan aplicarse dichos métodos debido al no cumplimiento de los requisitos que aparecen en la normativa específica.

Terminación del procedimiento de comprobación de obligaciones formales: cuando el objeto del procedimiento sea comprobar e investigar que se cumplen con las obligaciones tributarias y estas actuaciones han finalizado, se comunicará al obligado el inicio del trámite de audiencia por plazo de 15 días. Terminado este, se documentará el resultado de las actuaciones en informes o diligencias, que se incorporarán en el expediente sancionador que se inicie⁵⁰.

⁴⁹ Vid. Res. del TEAC de 25 de octubre de 2007, RG 3103/2005

⁵⁰ UNED (2014), *Derecho financiero y tributario* “La inspección de los tributos” p. 60. Disponible online: <http://agro.ulpgc.es/uned/FYT%202º%20Parcial.pdf>.

4. LAS ACTAS

4.1 DOCUMENTOS UTILIZADOS EN LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Las actuaciones de inspección de tributos se documentan en comunicaciones, diligencias, informes y actas. Es importante conocer las diferencias existentes entre estos documentos para finalmente estudiar de forma pormenorizada las actas de inspección⁵¹.

Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales la Administración comunica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias referentes al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad. Las comunicaciones, además, podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan⁵². Aquellas dispondrán como mínimo de los siguientes datos: lugar y fecha de su expedición; nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de la persona o entidad a la que se dirige; lugar al que se dirige; hechos o circunstancias que se comunican o contenido del requerimiento que se realiza mediante la comunicación; órgano que la expide y nombre y apellidos y firma de la persona que la emite. Sin embargo, cuando la comunicación sirva para informar al obligado tributario del inicio de una actuación o procedimiento se deberá incluir, además, lo establecido en el artículo 87.3 RGAT⁵³. Podemos concluir por tanto que las comunicaciones no son más que una transmisión de decisiones o declaraciones de la Inspección tributaria, destinadas al obligado tributario, para notificarle sobre algún hecho y en su caso requerirlo para lo necesario. Las comunicaciones forman una parte importante del procedimiento inspector no solo por su contenido sino por los efectos que pueden extenderse frente a los sujetos con quien quiere tratar la Administración Tributaria.

⁵¹ Sobre los documentos de las actuaciones inspectoras, vid. Sánchez Galiana, C.M. (1995), *Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia* N° 23 “Las comunicaciones, diligencias e informes como documentos de la Inspección tributaria”. Ed. La Ley, pp. 19-29.

⁵² Sobre el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, vid. artículo 99.7 LGT

⁵³ La comunicación de inicio contendrá, cuando proceda, lo siguiente: procedimiento que se inicia; objeto del procedimiento con indicación expresa de las obligaciones tributarias o elementos de las mismas y, en su caso, períodos impositivos o de liquidación o ámbito temporal; requerimiento que, en su caso, se formula al obligado tributario y plazo que se concede para su contestación o cumplimiento; efecto interruptivo del plazo legal de prescripción; propuesta de resolución o de liquidación cuando la Administración cuente con la información necesaria para ello; indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos, cuando dicha finalización se derive de la comunicación de inicio del procedimiento que se notifica.

En cuanto a las diligencias decir que el hecho de conceptualizarlas ha ocasionado, no solo clarificar su contenido sino además, precisar las diferentes funciones y contenidos del resto de documentos utilizados en las actuaciones inspectoras, puesto que no había una idea clara de cuál era el verdadero contenido de cada uno de estos documentos, lo que producía en ocasiones, que aparecieran en comunicaciones o informes, materias propias de las diligencias, y en las diligencias, materias propias de comunicaciones e informes. Las diferentes propuestas de definiciones eran demasiado genéricas, con la intención de que así pudieran tener cabida todas aquellas posibilidades que la indeterminación de este documento causaba. Sainz de Bujanda por ejemplo, daba un concepto correcto pero excesivamente genérico puesto que decía “las diligencias son manifestaciones escritas en las que la Administración hace constar la realización de algún acto preparatorio de una actuación típica o de un acto derivado de ella”⁵⁴. Las diligencias han mantenido a lo largo de las diferentes disposiciones reguladoras de los documentos utilizados en las actuaciones de inspección, un contenido distinto y un concepto también distinto. Hoy en día, y según la Ley General Tributaria, las diligencias son definidas como los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias aunque sí podrá hacerse constar en ellas, entre otros, la iniciación de la actuación o procedimiento y las comunicaciones y requerimientos que se efectúen a los obligados tributarios, los resultados de las actuaciones de obtención de información, la adopción de medidas cautelares, los hechos resultantes de la comprobación de las obligaciones, o los hechos y circunstancias determinantes de la iniciación de otro procedimiento o que deban ser incorporados en otro ya iniciado⁵⁵.

Cabe mencionar, que el artículo 107 LGT hace referencia al valor probatorio de estos documentos, las diligencias, y señala que disponen de la naturaleza de documento público, siempre que se encuentren extendidas en el curso de las actuaciones y procedimientos tributarios, además de hacer prueba de los hechos que motivan su formalización, a no ser, que se acredite lo contrario.

⁵⁴ Sainz de Bujanda, F. (1979) *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, p.296.

⁵⁵ Vid. Artículo 98.2 y 3 RGAT que regula concretamente las diligencias.

Con respecto a los informes, señalar, que estos tuvieron y tienen una gran importancia. Disponían de importancia puesto que en ellos se detallaban todos los hechos que habían sido consignados en el acta, por lo que se incluía en dichos informes todos los datos, razonamientos, explicaciones, entre otros, que sirvieran para mostrar el juicio de la Administración, que era la que realmente dictaba el acto administrativo de liquidación⁵⁶. Pero además, la figura del informe tiene transcendencia en la actualidad pues estos son los documentos que los órganos de la Administración tributaria emitirán, de oficio o a petición de terceros, cuando resulten preceptivos conforme al ordenamiento jurídico, se soliciten por otros órganos y servicios de las Administraciones públicas o los poderes legislativo y judicial, en los términos previstos por las Leyes, y cuando resulten necesarios para la aplicación de los tributos. Particularmente, la Inspección de los tributos emitirá, de oficio o a petición de terceros, los siguientes informes: aquellos que sean preceptivos conforme al ordenamiento jurídico. Como ejemplos están el informe que debe completar las actas de disconformidad que se inician por la inspección de los tributos (artículo 157 LGT) o el informe que sigue a las actas cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta (artículo 158 LGT); los que soliciten otros órganos y servicios de las Administraciones Públicas o los poderes legislativo o judicial. Especial mención merece el informe que debe efectuarse cuando la inspección envíe el expediente al órgano jurisdiccional competente o al Ministerio Fiscal por haberse observado indicios de delito contra la Hacienda pública; y finalmente aquellos que sean necesarios para poder aplicar los tributos⁵⁷.

Sobre al delito fiscal mencionado, el Tribunal Supremo establece que debe ser siempre determinado por los jueces y nunca por los funcionarios de la Agencia Tributaria. En el proceso penal existen reglas de prueba que le son propias y no aquellas que reconoce el Derecho Tributario para su ámbito. Asimismo, todas las afirmaciones que realicen los funcionarios de la Agencia Tributaria relacionadas con hechos

⁵⁶ Arrieta Martínez de Pison, J. (1994), *Las actas de la inspección de los tributos*, 1ª edición. Editorial Civitas, S.A, pp. 155 y 156.

⁵⁷ Plataforma del Organismo Autónomo de Recaudación de la Diputación de Badajoz (2019), *Documentación de las actuaciones inspectoras. (proceso de inspección)*. p.1 Disponible online: <https://oar.dip-badajoz.es/paginas/documentacion-de-las-actuaciones-inspectoras-proceso-de-inspeccion>

constitutivos de delito fiscal deberán probarse de igual forma que se prueban otras circunstancias relevantes para el caso⁵⁸.

Finalmente, el último de los documentos utilizados en las actuaciones de inspección que mencionaremos, y en el cual nos centraremos más detenidamente, serán las actas de inspección.

4.2. CONCEPTO Y CONTENIDO DE LAS ACTAS

Las actas son los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma⁵⁹. Como principales características podemos destacar que son documentos públicos, además de que estas contendrán una propuesta de regularización o liquidación, como documento preparatorio de la liquidación tributaria que es. La regla general es que las actas deben de abarcar una propuesta de regularización de la situación tributaria del contribuyente, en garantía del sujeto pasivo que tiene derecho a que se defina toda su situación tributaria⁶⁰.

En las actas de inspección, se designarán, además de lo mencionado en el artículo 153 LGT⁶¹, lo siguiente: nombre y apellidos de los funcionarios que las suscriban; la fecha de inicio de las actuaciones, el plazo del procedimiento y las circunstancias que afectan a su cómputo; la presentación o no de alegaciones por el obligado tributario durante el procedimiento o en el trámite de audiencia y, en el caso de que las hubiera efectuado, la valoración jurídica de las mismas por el funcionario que suscribe el acta;

⁵⁸ Vid STS de 28 de enero de 2005, Rec. Núm.1224/2003, FJ 4º.

⁵⁹ Vid. Artículo 143.2 LGT que regula la documentación de las actuaciones de la inspección, concretamente de las actas de inspección.

⁶⁰ Vid SAN de 9 de mayo de 2005, Rec. Núm.469/2002, FJ 7º.

⁶¹ Las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras deberán contener, al menos, las siguientes menciones recogidas en el artículo 153 LGT: el lugar y fecha de su formalización; el nombre y apellidos o razón social completa, el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas; los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario; en su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda; la conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación; los trámites del procedimiento posteriores al acta; la existencia o inexistencia, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.

el carácter provisional o definitivo de la liquidación que derive del acta. En el caso de liquidación provisional se harán constar las circunstancias que determinan dicho carácter y los elementos de la obligación tributaria a que se haya extendido la comprobación; en el caso de actas con acuerdo deberá hacerse constar, la fecha en que el órgano competente ha otorgado la preceptiva autorización y los datos identificativos del depósito o de la garantía constituidos por el obligado tributario⁶².

Como conclusión, las actas deberán de entregar toda la información oportuna para que aquellos que no son obligados tributarios, puedan saber y así debatir todas aquellas circunstancias por las que la Administración decide pensar que hay deuda tributaria e incluso discutir, en caso de incumplimiento de esta, el porqué de imponer dicha sanción⁶³.

Para finalizar, y una vez definidos todos los documentos, cabe mencionar que las actas son los documentos que por su contenido y formalidad más se asemejan a las diligencias, precisamente por ello es por lo que se pretende hacer una distinción entre ambos documentos. Considerando que las actas de inspección se diferencian principalmente de las diligencias en que estas últimas, no constituyen el medio adecuado como para dar lugar a una liquidación tributaria, y esto se debe al carácter instrumental que poseen. Sin embargo, las actas, contengan o no una propuesta de liquidación, acogen un resultado final, en su caso, el efectuar una liquidación tributaria⁶⁴.

4.3. MOTIVACIÓN DE LAS ACTAS

Las actas de la Inspección tributaria prueban todos aquellos hechos que motivan su formalización. Aquellos hechos situados en las actas de inspección y que son aceptados por los obligados se reconocerán como ciertos y solo se podrán rectificar en el caso de disponer de prueba de haber cometido un error de hecho, de lo contrario, no se podrán rectificar. Es fundamental que un acta de inspección muestre la motivación que ha ocasionado la regularización de los elementos de la obligación tributaria, para que esta sea considerada como válida, puesto que de no darse esta motivación podría incluso declararse como nula por cualquier tribunal, aunque se firmara en conformidad,

⁶² Vid. Artículo 176 RGIT.

⁶³ Vid STC 85/2006, de 27 de marzo, FJ 8º.

⁶⁴ Arrieta Martínez de Pison, J. (1994), *Las actas de la inspección de los tributos*, op.cit., pp. 193 a 195.

ya que al no conocer el obligado tributario las bases en las que se sustenta su defensa, podría causarle una indefensión. El contenido que deberían incluir las actas para que estas estén motivadas es el que sigue: alusión a los preceptos legales y reglamentarios aplicados; la norma concreta que implante la no deducción de determinados gastos; el sistema utilizado para cuantificar la deuda tributaria y, en especial, el régimen de determinación de la base.

4.4. CLASES DE ACTAS DE INSPECCIÓN

Se puede realizar una clasificación de las actas en función de lo establecido en el artículo 154 LGT, es decir, en función de su tramitación, existiendo actas con acuerdo, actas de conformidad y actas de disconformidad.

4.4.1. ACTAS CON ACUERDO

Las actas con acuerdo son aquellas que se levantan en función de lo establecido en el apartado primero del artículo 155 LGT, es decir, cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados; cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto; y finalmente, cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta. Además, cabe apuntar que la Administración tributaria tendrá la capacidad suficiente para definir la aplicación de la norma al caso, apreciar los hechos para conseguir una adecuada aplicación de la norma, o incluso estimar y medir datos, características importantes para la obligación tributaria, a través de un acuerdo con el obligado, aunque esto se producirá de manera previa a la liquidación de la deuda tributaria.

Cabe mencionar que este tipo de actas han sido criticadas por diferentes aspectos entre los que destacan: lo genérico de los presupuestos de hecho, que realmente se simplifican a la valoración por parte del obligado de si el acuerdo es ventajoso desde el punto de vista económico; y el deterioro de las garantías como consecuencia de los recursos realizados contra esta.

La Administración, gracias a las actas con acuerdo, se asegura de cobrar unas liquidaciones que no van a ser recurridas por los obligados tributarios, salvo en

supuestos excepcionales, justamente en aquellos casos en los que el conflicto sería relevante, en el caso de que este se diera⁶⁵.

Este tipo de acta, además del contenido general del que dispone cualquier acta de inspección, dispondrá del siguiente contenido: el fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada; los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización; 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 del 50% prevista en el artículo 188.1 LGT, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador; manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores⁶⁶.

Además es importante conocer que para suscribir ese tipo de acta se necesitan dos requisitos, uno de ellos es la autorización del órgano competente para liquidar y el otro, la constitución de un depósito, aval o equivalente de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que se puedan derivar del acta⁶⁷.

Con respecto a la tramitación de dichas actas, es importante señalar que cuando el órgano inspector pueda llegar a un acuerdo como consecuencia de todos los datos adquiridos en las actuaciones de comprobación e investigación, mencionadas con anterioridad, lo dará a conocer al obligado tributario para que sea este el que efectúe una propuesta con la intención de conseguir un determinado acuerdo, siempre y cuando se cumpla con lo establecido en el artículo 155 LGT. Después de toda actuación, para poder llegar al acuerdo, el órgano inspector requerirá la correspondiente autorización para suscribir el acta con acuerdo. Esta solicitud será otorgada por el órgano encargado de liquidar, teniendo en cuenta que dicha autorización deberá ser siempre anterior o incluso simultánea a la suscripción, y finalmente indicar que el acuerdo será perfeccionado a través de la suscripción del acta por el obligado tributario o bien por su representante y la Inspección de los tributos. Para que se puedan formalizar este tipo de actas, simplemente es necesario la voluntad de acordar y trasgredir, además de que se

⁶⁵ Romero Flor, L.M. (2012) *Las actas con acuerdo en el procedimiento de inspección tributaria*. 1º edición. Ed. Wolters Kluwer España, S.A. pp.91 y 92.

⁶⁶ Vid artículo 155.2 LGT el cual dispone que además de lo mencionado en el artículo 153 de esta Ley, el acta con acuerdo contendrá dicho contenido.

⁶⁷ Vid Rojo Franco, M.E, (2016). *Procedimiento de recaudación e inspección de tributos*, op.cit., p. 52

cumpla tanto con los requisitos formales como materiales regulados en los apartados dos y tres respectivamente del citado precepto.

Cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo que no disponga de todos los elementos de la obligación tributaria, tendrán que señalarse aquellos elementos a los que se extiende la propuesta contenida en dicha acta. Además, la liquidación que resulta del acta, según lo establecido en el precepto 101.4 LGT⁶⁸, tendrá un carácter provisional, puesto que en tal caso habrá que exponer diferentes propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria, actuando de la manera que establece el precepto 186.6 RGIT, el cual prevé la posibilidad de suscribir actas de conformidad, actas de disconformidad, actas de ambas modalidades, y siempre junto al acta con acuerdo.

Cabe hacer referencia a la primera redacción del artículo 155 LGT, puesto que esta indicaba que el pago de la deuda tributaria que provenía de las actas con acuerdo era inaplazable. Con esto la Administración se aseguraba la rapidez de su cobro, pero posteriormente, y con la modificación del citado precepto por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal, esta limitación desaparece, estableciendo la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento en el pago de las actas con acuerdo añadiendo, que en todo caso debería quedar garantizado, de forma tasada, mediante aval o certificado de seguro de caución. Esta nueva redacción se da con la intención de poder aminorar el conflicto entre los contribuyentes y la Administración tributaria asimismo hacer más flexible el régimen de las citadas actas.

Como conclusión respecto a esta clase de actas, podríamos decir que estas pretenden acabar o al menos disminuir con la problemática que alcanza a la materia tributaria, con la intención de aminorar los recursos y reclamaciones que pudieran plantearse. Pero además, cabe decir que son foco de crítica, principalmente por reducirse a la simple valoración por parte del obligado tributario de si el acuerdo negociado es favorable económicamente o no. Pudiendo incluso cuestionarnos que si su

⁶⁸ Vid. Artículo 101.4 b) el cual establece que podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta Ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente.

aplicación es generalizada estas podrían disponer de cierta relación con la aplicación de principios constitucionales como los de capacidad económica e igualdad.

4.4.2. ACTAS DE CONFORMIDAD

En cuanto a las actas de conformidad, decir primeramente que el Tribunal Supremo explica que las actas deben de contener todos los datos que se consideren necesarios para que el contribuyente no quede en estado de indefensión. Con el simple acto de conocer los antecedentes que permitan la identificación de todos los hechos que se aceptan, podrá decirse que la conformidad a los hechos designados en el acta se ha presentado con conocimiento de causa⁶⁹. A partir de lo mencionado podremos decir que las actas de conformidad, en el ámbito de la Inspección tributaria, son las que acogen todos los hechos, actuaciones y elementos tenidos en cuenta para la propuesta de regularización del tributo objeto de revisión cuando el obligado tributario está conforme con la misma, haciendo constancia de ello en la propia acta; se entiende producida y también notificada la liquidación si en el plazo de un mes, contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado el acuerdo del órgano competente para realizar la liquidación, con alguno de los contenidos que se citan en el precepto 156.3 LGT⁷⁰. En el caso de darse alguna de estas circunstancias, se actuará conforme a lo establecido en el artículo 187.3 RGIT, es decir: si se confirma la propuesta de liquidación contenida en el acta o se rectifican errores materiales, se notificará el acuerdo al obligado tributario. El procedimiento finalizará con dicha notificación; si se estima que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas, se notificará al obligado tributario acuerdo de rectificación conforme a los hechos aceptados por este en el acta y se concederá un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que formule alegaciones. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada; si se ordena completar el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias, se dejará sin efecto el acta formalizada, se notificará esta circunstancia al obligado tributario y se realizarán las actuaciones que procedan cuyo

⁶⁹ Vid. STS de 27 de octubre de 2001, Rec. de cas. núm. 796/96.

⁷⁰ Conforme establece el artículo 156.3 LGT los contenidos son: rectificando errores materiales; ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan; confirmando la liquidación propuesta en el acta; estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.

resultado se documentará en un acta que sustituirá a todos los efectos a la anteriormente formalizada y se tramitará según proceda.

Sin embargo, si el obligado tributario presta una conformidad parcial a los hechos y propuestas de regularización, se actuará en función de lo establecido en el apartado segundo de este mismo artículo. En estos casos, como repara el Tribunal Supremo, no se puede olvidar que nos encontramos ante un único procedimiento de inspección, cuyo trámite se divide en actas de conformidad y actas de disconformidad, en función de la postura que adopte el sujeto pasivo. Tanto en el caso de extender un acta de conformidad como una de disconformidad, en ambos casos, se pretende llevar a cabo una regularización aunque a través de trámites distintos. Realmente, nos encontramos ante un caso en el que el sujeto pasivo no está conforme en su totalidad con la regulación propuesta, decidiendo firmar en conformidad respecto de aquellos elementos con lo que está de acuerdo y en disconformidad con el resto. Como tanto la tramitación como los plazos son distintos en los dos casos, las incidencias ocasionadas en la tramitación afectarán de forma independiente a cada una de las actas, en cuanto a la prescripción⁷¹.

Con respecto a la conformidad declarada en el acta, decir que el obligado tributario no podrá revocarla, contrariamente a lo que sucedía antes de la entrada en vigor del actual RGIT, pues durante el RGIT/1986, podía darse el caso en el que el contribuyente cambiara de opinión antes de que se dictara el acto de liquidación y tras la firma de un acta de conformidad. Era en estos casos en los que el expediente pasaba a ser contradictorio y por lo tanto se tramitaba como si el acta hubiera sido en disconformidad y no en conformidad.

Para finalizar, es importante conocer la principal ventaja y el principal inconveniente que tienen este tipo de actas. En cuanto a la principal ventaja, podríamos decir que es la posibilidad de reducción del 30% de la cuantía de las sanciones pecuniarias que pueden originarse debido a las liquidaciones procedentes del acta, es esto principalmente lo que más atrae al obligado tributario de las actas de conformidad. Con respecto al inconveniente más destacado, podríamos considerar que es el hecho de que los elementos determinantes de la deuda tributaria, respecto de los que el obligado tributario o su representante dio su aprobación, se consideran ciertos por lo que podrán

⁷¹ Vid. STS de 11 de febrero de 2008, FJ 4º y 5º.

rectificarse solamente en el caso de que exista prueba de haber incurrido en error de hecho, de lo contrario, no podrán verse modificados.

4.4.3. ACTAS DE DISCONFORMIDAD

Las últimas de las actas a tratar son las actas de disconformidad, las cuales son actas de inspección tributaria en las que el obligado tributario muestra la disconformidad existente con respecto a la propuesta de liquidación y regularización, se niega a firmar o incluso a aceptar una copia del acta, o no comparece en la fecha que se indica para la firma de las mismas. Este tipo de actas, además de disponer del contenido general de las actas de inspección tributaria, deberán de forma expresa mostrar que el obligado tributario no está de acuerdo con la propuesta de regularización y que rechaza firmar el acta. Además, esta se verá acompañada por un informe del actuario en el que se incorporan todos los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la propuesta de regularización⁷².

Además de todas aquellas alegaciones que el obligado tributario hubiera podido efectuar en el trámite de audiencia, anterior a la firma del acta de disconformidad, este tendrá derecho a presentar alegaciones ante el órgano competente para dictar liquidación, es decir, ante el Inspector jefe, siempre y cuando se realicen dentro de los quince días siguientes a la firma del acta, de la negativa a suscribirla o de la notificación del acta cuando no ha comparecido⁷³.

Lo mencionado hasta ahora además de quedar reflejado en la LGT y en el RGATT, se observa en diferentes sentencias del Tribunal Supremo en las que se dispone que el procedimiento de las citadas actas se caracteriza principalmente porque se tramita un expediente administrativo contradictorio, en el que podemos encontrarnos tres trámites muy importantes: el informe ampliatorio de los actuarios, en el que deben de mostrar los hechos y la prueba de estos, así como los fundamentos jurídicos en los que se asienten la determinación de la base imponible, la liquidación y la tipificación y calificación de todas las posibles infracciones tributarias acometidas y finalmente la sanción que determinen; el sujeto pasivo, por el contrario, dispone del derecho a examinar el expediente instruido y a proponer y practicar las pruebas que se necesiten; posee el derecho de formular las alegaciones que considere oportunas. Se explica

⁷² Del Pozo López, J (1986) *Las actas de disconformidad en el Reglamento General de la Inspección*, pp.203 y 204.

⁷³ Sobre las actas de disconformidad, vid. artículo 157 LGT.

también que el acta de disconformidad necesita un pronunciamiento del Inspector Jefe, a la vista del informe que redacta el Inspector actuario y de las alegaciones que pueda presentar el sujeto. No habrá liquidación ni tampoco por lo tanto obligación de ingresarla, hasta que no se produzca dicho acuerdo y se notifique al interesado⁷⁴.

Como siguiente punto a tener en cuenta, encontramos el procedimiento de las actas de disconformidad, en el que explicamos que una vez se hayan recibido las alegaciones o finalizado el plazo para publicarlas, el órgano con capacidad para liquidar, podrá implantar alguna de las siguientes decisiones⁷⁵:

Rectificar la propuesta incluida en el acta, por observar error en la apreciación de los hechos o por la inadecuada aplicación de las normas jurídica. El acuerdo de rectificación se comunicará al obligado tributario, si afectase a cuestiones no alegadas por él, para que en quince días efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta rectificada. Una vez pasado el plazo, se le notificará la correspondiente liquidación.

Ordenar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos, mediante las actuaciones que procedan en un plazo no mayor a tres meses, tras de las cuales: si se modifica la propuesta de liquidación, se dejará sin efecto el acta incoada, formalizándose otra nueva que sustituirá a la anterior y se tramitará en conformidad o disconformidad, según corresponda; si se mantiene la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, se concederá al obligado tributario un nuevo plazo de quince días para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de alegaciones que estime oportunas. Recibidas las alegaciones o concluido el plazo para su realización, el órgano competente para liquidar dictará el acto administrativo que corresponda y que deberá ser notificado.

El inspector jefe, órgano encargado de la liquidación, no dispone de un plazo definitivo para dictar la liquidación, es por eso por lo que se considera que el plazo será de doce meses, independientemente del tipo de acta, pues es el periodo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

⁷⁴ Vid SSTS de 12 de marzo de 1998, RJ 1998/3923, SSTS de 25 de octubre de 2006, Rec. 5299/2001, FJ 3º y STS de 11 de febrero de 2008, Rec. cas. núm 5360/2002.

⁷⁵ Vid. Artículo 188 RGIT que regula la tramitación de las actas de disconformidad.

Como puntos a resaltar de las actas de disconformidad, está la obligación de conceder un trámite de audiencia al interesado para que este pueda realizar todas las alegaciones que considere, aunque siempre de forma previa a la firma del acta; también se deberá mostrar de forma expresa que el obligado no está de acuerdo con la propuesta de regularización o que se niega a firmar el acta; y además que el interesado dispone del derecho a presentar alegaciones ante el órgano competente para la liquidación.

4.5. LIQUIDACIÓN RESULTANTE DE LAS ACTAS

Para regularizar la situación tributaria del contribuyente, en las actas se añade la liquidación, entendiéndose como el acto administrativo a través del cual se finaliza con el procedimiento de inspección tributaria. Estas puede ser de dos formas, las primeras son las liquidaciones definitivas, las cuales son inmodificables salvo algunas excepciones, son resultantes de la comprobación de todos los elementos de la obligación tributaria y del período que ha sido inspeccionado. Las segundas son las liquidaciones provisionales, estas liquidaciones modificables se dan cuando consta que no se ha podido demostrar algún elemento de la obligación tributaria o se regulariza con liquidación provisional, son las que resultan de una comprobación de alcance parcial y además se ocasionan cuando aparecen distintas propuestas de liquidación por una misma obligación tributaria en los casos que siguen: no se incorporan todos los elementos de la obligación tributaria en actas con acuerdo; no se otorga a toda la propuesta de regularización en las actas de conformidad; en las comprobaciones de valores que sean el objeto único de la regularización; en otros casos que se establezcan en la normativa.

Con respecto a los recursos y las reclamaciones contra las liquidaciones que resultan de las actas de inspección, es importante mencionar que las actas de inspección no pueden ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de los que procedan contra las liquidaciones tributarias que resultan de aquellas, por lo que se deberá esperar a que el Inspector Jefe ponga fin al procedimiento de inspección, mediante el correspondiente acto resolutorio, para que así se pueda recurrir contra la liquidación, aunque el acta pueda verse afectada debido al objeto de la reclamación⁷⁶.

Señala el artículo 187.4 RGIT, que el obligado tributario no podrá revocar la conformidad manifestada en el acta, sin perjuicio de su derecho a recurrir contra la

⁷⁶ Sobre la formalización de las actas, vid. artículo 185.4 RGIT.

liquidación resultante, esto siempre que tratemos de actas de conformidad. En cuanto a las actas con acuerdo, como se dijo con anterioridad, la formalización de estas no vincula de manera absoluta a la Administración, además de que el obligado tributario no podrá interponer recurso contra la liquidación resultante. Esto nos lleva a destacar el apartado sexto del precepto 155 LGT, el cual regula que solo será impugnabile y objeto de revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho del artículo 217 LGT, la liquidación y sanción derivadas del acuerdo, sin perjuicio de que ante la existencia de vicios del consentimiento, se pueda acudir a la vía contencioso-administrativa a través de recurso. De lo expuesto, puede parecer que el contribuyente tenga dificultades para acceder a la tutela judicial, pero realmente no son más que una serie de límites para los recursos y reclamaciones no con otra finalidad si no la de alcanzar una mayor eficacia en la actuación administrativa de tutela, haciendo posible que todo ciudadano disponga de su derecho a una tutela judicial efectiva, el cual se encuentra recogido en el artículo 24 de la Constitución Española de 1978. Por lo tanto podríamos concluir que el uso de este tipo de actas ofrece una serie de ventajas tanto para el ciudadano como para el interés general, ya que el primero ve fortalecido su derecho a un proceso en el que no hay dilaciones indebidas, mientras que el segundo consigue un mejor funcionamiento de la Administración Tributaria y del sistema Judicial⁷⁷.

5. CONCLUSIONES

Principalmente es a través de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación donde se desarrolla la aplicación de los tributos, pero es en el procedimiento de inspección donde la Administración Tributaria establece el importe de la deuda tributaria que debe ser pagada por el obligado tributario a través de la liquidación tributaria correspondiente.

El mencionado procedimiento tiene como objetivo esencial el comprobar e investigar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, además de regularizar todas aquellas situaciones tributarias en las que se encuentra el obligado, a través de las correspondientes liquidaciones. De esta manera, el procedimiento de Inspección Tributaria ha incluido dos actividades, la de comprobación e investigación, consistiendo la primera de ellas en la verificación de actos, elementos y valoraciones consignados por

⁷⁷ Romero Flor, L.M. (2012). *Las actas con acuerdo...*, op.cit., pp. 107 y 108.

los obligados tributarios en sus declaraciones, mientras que la función de investigación trata de descubrir la existencia de hecho con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios. En definitiva, se podría decir que se comprueba todo aquello que se conoce, es decir, lo declarado, mientras que se investiga lo que se desconoce, lo no declarado. En consecuencia, este procedimiento intenta averiguar los diferentes hechos y circunstancias, especialmente si lo declarado por los obligados tributarios se ajusta a la realidad.

Nos interesa destacar una serie de aspectos de este procedimiento: en primer lugar, el citado procedimiento no es considerado como un procedimiento sancionador, a pesar de que pueda llegarse a un procedimiento así, debido a la existencia de infracciones tributarias producidas como consecuencia de las actuaciones practicadas. Asimismo, cuando el procedimiento de inspección conlleve a un acta con acuerdo, el procedimiento sancionador será absorbido por el procedimiento de Inspección Tributaria, en la medida en que estas actas con acuerdo puedan reunir la propuesta de sanción que en su caso proceda; en segundo lugar, el procedimiento de inspección podrá iniciarse de oficio, además de por petición del obligado tributario. En el caso de iniciarse de oficio por la Inspección de los Tributos, se incoará en función de los Planes de Inspección, y como una simple verificación de la adecuada conducta del obligado tributario en el desempeño de sus obligaciones fiscales; Finalmente, en el caso en el que se produjeran algún tipo de irregularidades fiscales que llevaran a la apreciación de delitos contra la Hacienda Pública, el procedimiento administrativo podrá conllevar a un proceso penal.

Con respecto a las actas de inspección decir dos aspectos principales de ellas, el primero es que son documentos públicos, lo cual implica una garantía para el obligado tributario y el segundo que contendrán una propuesta de regularización puesto que son documentos preparatorios de la liquidación tributaria.

En función de su tramitación podemos encontrar actas con acuerdo, actas de conformidad y actas de disconformidad. De las primeras decir que han sido fuertemente criticadas debido a que si bien, simplifican las actuaciones del obligado tributario limitadas a valorar si el acuerdo es o no ventajoso económicamente y por otra parte, el deterioro de las garantías para el mismo como consecuencia de la imposibilidad de plantear recursos a las liquidaciones resultantes. Gracias a este tipo de actas, la

Administración se asegura la recaudación de unas obligaciones derivadas de liquidaciones que no pueden ser objeto de recurso por los obligados tributarios, salvo algunas excepciones. Además, para suscribir este tipo de actas se necesitan dos requisitos: la autorización del órgano competente para liquidar y la constitución de un depósito o aval para garantizar el cobro de cantidades que se puedan derivar del acta. Existe la posibilidad de aplazamiento del pago de las obligaciones derivadas de la propuesta de liquidación, con ello se pretende aminorar el conflicto entre los contribuyentes y la Administración haciendo a su vez más flexible el régimen de las citadas actas, es decir, se pretende reducir los recursos y reclamaciones que pudieran plantearse.

De las actas de conformidad decir que la conformidad declarada en el acta, no podrá ser revocada por el obligado tributario. La principal ventaja es la posibilidad de reducción del 30% de la cuantía de las sanciones pecuniarias y el inconveniente más destacado es el hecho de que los elementos determinantes de la deuda tributaria, respecto de los que el obligado tributario dio su conformidad o aprobación, se consideran ciertos, por lo que solo podrán modificarse en el caso de existir prueba de haber incurrido en error de hecho, de lo contrario no se podrán rectificar.

De las actas de disconformidad se destaca que existe la obligación de conceder un trámite de audiencia al interesado para que este pueda realizar todas las alegaciones que considere ante el órgano competente para la liquidación, aunque siempre de forma previa a la firma del acta. Asimismo, el obligado tributario, en este tipo de actas no está de acuerdo con la propuesta de regularización o bien se niega a firmar el acta.

Con respecto a los recursos y las reclamaciones contra las liquidaciones que resultan de las actas de inspección, es importante decir que las actas de inspección no pueden ser objeto de recursos pero sí lo pueden ser las liquidaciones tributarias resultantes de ellas. Cuando tratamos de actos de conformidad, el obligado tributario no podrá revocar la conformidad manifestada en el acta, sin perjuicio de su derecho a recurrir contra la liquidación resultante. En cuanto a las actas con acuerdo, el obligado tributario no podrá interponer recurso contra la liquidación resultante.

6. BIBLIOGRAFÍA

- Alonso González, L.M. (2016), *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 3ª edición, Atelier.
- Arrieta Martínez de Pison, J. (1994), *Las actas de la inspección de los tributos*, 1ª edición, Editorial Civitas, S.A.
- Banacloche Pérez- Roldán, J. (2002), *Guía útil de los procedimientos tributarios*, 1ª edición, La Ley.
- Bosch Cholbi, J.L. (2014), “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios”, *Boletín electrónico ECJ Leading Cases*.
- Cayón Galiardo, A.M. (2010), “La planificación de las actuaciones inspectoras en el inicio del procedimiento”, *Revista técnica tributaria*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Nº 91.
- Del Pozo López, J. (1986), “Las actas de disconformidad en el Reglamento General de la Inspección”, *Gaceta Fiscal* Nº 38.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (2006), *Curso de Derecho Financiero Español*, 25ª edición, Marcial Pons, Madrid.
- Freire Bolaño, A. (2016), *Derecho Financiero y Tributario* “Procedimiento inspector: extensión y alcance de las actuaciones, solicitudes, inicio y efectos del inicio”, Blog Derecho en Red.
- González Orrico, J.A. (2015), “Reflexiones en torno a la potestad de la administración tributaria para la calificación de hechos, actos o negocios jurídicos”, *Revista Actualidad Jurídica* Nº 32.
- Gorospe Oviedo, J.I. (2012), *Derecho Financiero y tributario parte general*, “Procedimiento de inspección: funciones y requisitos, desarrollo del procedimiento inspector, clases de actas”, 2º edición, Dykinson.
- Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, J.M. (2007), “Intimidad, tributos y protección de datos personales”, *Revista para el análisis del Derecho* Nº 2.
- Marín Lama, C. Pallerola Comamala, J. Salleras Lluís, A. Rodríguez Blanco, J.P. Manzano Mozo, A y Prieto Jano, M.J. (2008), *Novedades Fiscales*. Editorial: Planificación jurídica.

- Martín Queralt, J. (2019), *Curso de derecho financiero y tributario*, 1ª edición, Tecnos.
- Rojo Franco, M.E. (2016), *Procedimiento de recaudación e inspección de tributos*. Editorial: Tutor Formación.
- Romero Flor, L.M. (2012), *Las actas con acuerdo en el procedimiento de inspección tributaria*, 1º edición, Wolters Kluwer España, S.A.
- Sainz de Bujanda, F. (1979), *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid.
- Sánchez Galiana, C.M. (1995), “Las comunicaciones, diligencias e informes como documentos de la Inspección tributaria”, *Revista impuestos* Nº 23. Editorial: La Ley.
- Trigueros Martín, M.J. (2016), “Los límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la inspección: ineficaces unos, inexistentes otros”, *Revista de contabilidad y tributación* Nº 401-402.

WEBGRAFÍA

- Andara Suárez, L.J. (2018), *La autoliquidación y su incidencia en el sistema de aplicación de los tributos en España*, “Las facultades de liquidación e inspección durante el proceso de transformación de la gestión tributaria”. Disponible online: *La autoliquidación y su incidencia en el sistema de aplicación de los tributos en España* (2018).
- Estudio de Rozas Valdés, J.A. (2016), *El sistema español de aplicación de los tributos*. Disponible online:
<http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/101769/1/El%20sistema%20español%20de%20aplicación%20de%20los%20tributos.pdf>
- Fraile Fernández, R. (2016), *La responsabilidad del administrador concursal por el crédito tributario*.
Disponible online: <https://2019--vlex--com.ujaen.debiblio.com/#sources/14329>.
- Freire Bolaño, A. (2016), *Procedimiento inspector: extensión y alcance de las actuaciones, solicitudes, inicio y efectos del inicio*. Disponible online: <https://www.derechofinancierotributario.com/2016/01/procedimiento-inspector-extension-alcance-actuaciones-solicitudes-inicio.html>
- Plataforma del Organismo Autónomo de Recaudación de la Diputación de Badajoz (2019), *Documentación de las actuaciones inspectoras. (proceso de inspección)*. Disponible online: <https://oar.dip-badajoz.es/paginas/documentacion-de-las-actuaciones-inspectoras-proceso-de-inspeccion>
- UNED (2014), *Derecho financiero y tributario “La inspección de los tributos”*. Disponible online: <http://agro.ulpgc.es/uned/FYT%202º%20Parcial.pdf>.

7. LEGISLACIÓN CONSULTADA

- Constitución Española de 1978. (BOE, núm. 311, de 29 de Diciembre de 1978).
- Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes 1/1998, de 26 de febrero. (BOE, núm. 50, de 27 de Febrero de 1998).
- Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. (BOE, núm. 236, de 2 de Octubre de 2015)
- Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE, núm. 302 de 18 de Diciembre de 2003).
- Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal. (BOE, núm. 286, de 30 de Septiembre de 2006).
- Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. (BOE, núm. 236, de 2 de Octubre de 2015).
- 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 22 de Septiembre de 2015).
- 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 comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. (BOE, núm. 317, de 30 de Diciembre de 2017)
- 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).

8. JURISPRUDENCIA CONSULTADA

- Tribunal Constitucional

- STC 110/1984, de 26 de noviembre.
- STC 50/1995, 23 de Febrero de 1995.
- STC 212/2003, de 30 de junio, FJ 4º.
- STC 193/2004, de 4 de noviembre.
- STC 85/2006, de 27 de marzo, FJ 8º.

- Tribunal Supremo

- STS de 12 de marzo de 1998, RJ 1998/3923.
- STS de 29 de marzo de 1999, FJ 5º.
- STS de 27 de octubre de 2001, Rec. de cas. núm. 796/96.
- STS de 28 de enero de 2005, Rec. Núm.1224/2003, FJ 4º.
- STS de 25 de octubre de 2006, Rec. 5299/2001, FJ 3º.
- STS de 11 de febrero de 2008, FJ 4º y 5º.
- STS de 11 de febrero de 2008, Rec. cas. núm 5360/2002.
- STS de 8 de octubre de 2009, REC 984/2003, FJ 15.
- STS de 6 de junio de 2014, rec. cas. nº 1411/2012, FJ 6º.

- Audiencia Nacional

- SAN de 11 de marzo de 1997.
- SAN de 9 de mayo de 2005, Rec. Núm.469/2002, FJ 7º.

- Tribunal Económico Administrativo Central

- Res. del TEAC de 25 de octubre de 2007, RG 3103/2005.
- Res. del TEAC de 29 de enero de 2009, RG 2705/2007, FJ 2º.

9. ABREVIATURAS

- AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- CVAFT: Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo
- CE: Constitución Española.
- IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- LGT: Ley General Tributaria.
- RGIT: Reglamento General de la Inspección de los Tributos.
- SAN: Sentencia de la Audiencia Nacional.
- STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.
- STS: Sentencia del Tribunal Supremo.
- STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.
- SEPBLAC: Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias.
- TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central.