

Lección 7

LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

Sumario

1. Concepto de inspección tributaria.- 2. Funciones de la inspección.- 3. El procedimiento de inspección tributaria.- 4. Las actas de la inspección.

Grado en Relaciones Laborales

Este tema se publica bajo Licencia: Creative Commons BY-NC-SA 4.0



§ Triple perspectiva de la "INSPECCIÓN":

- **Orgánica:** conjunto de órganos de la Administración.
- **Funcional:** una de las actividades que la LGT (artículo 83) incluye en el ámbito de la aplicación de los tributos; aunque más bien encaminada al control de la aplicación realizada por los obligado.
- **Procedimental:** procedimiento a través del que los órganos de la Inspección desempeñan funciones inspectoras.

Funciones inspectoras de comprobación e investigación

- ❖ Son las funciones típicas y definitorias de la Inspección tributaria.
- ❖ Artículo 141 LGT:
 - **COMPROBACIÓN:** constatar la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.
 - **INVESTIGACIÓN:** de los supuestos de hecho de obligaciones tributarias para el descubrimiento de aquellos que sean ignorados por la Administración.

La LGT distingue ambas funciones:

- Artículo 145.2 LGT: La **comprobación** tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones.
- Artículo 145.3 LGT: La **investigación** tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios.

Comprobación e investigación tienen cada una su objeto bien delimitado, aunque lo cierto es que el ejercicio de ambas funciones aparecen de forma unida en orden a la regularización de la situación tributaria.

Ambas funciones tiene carácter indagatorio e inquisitivo.

Medios de comprobación:

Aparecen definidos en el artículo 142 LGT:

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

Recuérdese idea estudiada en la lección de Gestión Tributaria: los medios de comprobación y las facultades van incrementándose.

1ª) **Amplitud** de medios de comprobación, por contraposición al procedimiento de gestión de comprobación limitada.

2ª) **Libertad de elección** de medios por parte de la Administración.

3ª) Puesta en marcha de **diversas potestades administrativas** por parte de los funcionarios:

- Potestad de examinar documentos con transcendencia tributaria.
- Potestad de inspeccionar bienes y explotaciones.
- Potestad de requerir a los obligados tributarios la aportación de cualquier otra información.
- Potestad de visita y entrada en fincas y locales de negocio.

Funciones inspectoras de obtención de información

CONFIGURACIÓN NORMATIVA DEL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

1ª) Es una **obligación tributaria formal**, esto es que no tiene carácter pecuniario, impuesta por la normativa tributaria a los obligados tributarios, sean o no deudores del tributo (art. 29 LGT).

2ª) **Objeto** de los deberes de información:

Comunicar a la Administración *datos fiscalmente relevantes*:

- Datos ***proprios***;
- Datos ***referenciados***: datos que proceden de una persona determinada, pero que tienen transcendencia para otra distinta, y que son deducidos u obtenidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras (ej. empleador, notario, banco). Art. 93.1 LGT

3ª) **Origen** de los deberes de información:

¿Cómo puede tenerse que cumplir este deber de información?

¿Modalidades de ejercicio del deber de información?

- El origen del deber puede encontrarse directamente en la *norma (información por suministro)* y que normalmente se realiza con carácter periódico; art. 93.1 LGT (retenedores; documentos autorizados por los notarios).
- O puede derivar del ejercicio de una *potestad* por parte de la Administración y de la que le dota la ley: *potestad de requerir información individualizada* (art. 93.2 LGT)

4ª) Ámbito **subjetivo** de los deberes de información:

Muy amplio. Los artículos 93 y 94 LGT regula las personas y autoridades sometidas al deber de informar.

Cualquiera al que se le requiera información con trascendencia tributaria o la norma se lo imponga.

5ª) Ámbito **objetivo** de los deberes de información:

Suministro de cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria.

Y en el caso de los datos referenciados han de ser datos *deducidos de las relaciones económicas, profesionales o financieras* con otras personas. Ello excluye datos de terceros conocidos en virtud de otro tipo de relaciones.

6ª) **Límites** al deber de información:

Artículo 93.3 LGT:

El incumplimiento del deber de información no puede ampararse en el *secreto bancario*. Este límite no existe.

PERO se establecen determinadas garantías procedimentales y cautelas que debe observar la Inspección cuando requiera información a entidades financieras acerca de movimientos de depósitos y operaciones activas y pasivas en que intervenga. Consisten básicamente en dos.

- El requerimiento de información debe estar *autorizado* por el titular del órgano que reglamentariamente se determine.
- *Precisión* de los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien de las operaciones objeto de investigación, obligados tributarios afectados, periodo al que se refiere.

Artículo 93.4 LGT: Deber de información de los funcionarios públicos:

Estarán obligados a colaborar con la Administración tributaria suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan, salvo que sea aplicable: a) El secreto del contenido de la correspondencia. b) El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.

Artículo 93.5 LGT: Deber de información de los profesionales:

No alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar.

Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

Los profesionales no podrán invocar el *secreto profesional* para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

Artículo 95 LGT: Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria.

Se impone a la Administración un deber de reserva en relación con los datos obtenidos, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o la imposición de sanciones.

No pueden ser cedidos a terceros, salvo algunos supuestos en que se autoriza tal cesión:

- colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada;
- colaboración con otras Administraciones tributarias;
- colaboración con la Inspección de trabajo y Seguridad social;
- La conocida como "lista de morosos" (art. 95 bis LGT)

Procedimiento de Inspección

Fases: **iniciación** desarrollo **terminación**

INICIACIÓN:

De oficio

Alcance de las actuaciones inspectoras (art. 148 LGT):

- Carácter **parcial**;
 - **no afecten a la totalidad de los elementos** de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación.
 - cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de **beneficios fiscales**, o del **régimen tributario aplicable**.
 - comprobación de una **solicitud de devolución** siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria.
- Carácter **general**: en otro caso

EFFECTOS DEL INICIO DEL PROCEDIMIENTO:

- a) **Interrupción del plazo de prescripción.**
- b) Las declaraciones y autoliquidaciones presentadas **con posterioridad:**
 - No iniciarán el procedimiento de gestión de devolución (*devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo*);
 - No se aplican los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo del artículo 27 LGT, en relación con las obligaciones y periodos que estén siendo objeto del procedimiento.
 - no se benefician del efecto de exclusión de responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas, que el artículo 179.3 LGT prevé para quienes voluntariamente regularicen su situación tributaria.
 - PERO la información contenida en estas declaraciones se puede tener en cuenta en la liquidación que se dicte.

EFFECTOS DEL INICIO DEL PROCEDIMIENTO:

c) Los **ingresos efectuados con posterioridad** al inicio, en relación con las obligaciones y periodos objeto del procedimiento:

- Se consideran ingresos a cuenta del importe de la liquidación que, en su caso, se practique.
- No impiden la apreciación de las infracciones que pudieran corresponder.
- No se devengan intereses de demora por la cantidad ingresada desde el día siguiente al ingreso.

PLAZO DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS:

- ❖ Plazo **general**: 18 meses
 - ❖ Plazo **especial** en determinadas circunstancias: 27 meses
- ❖ Desde notificación del inicio hasta notificación del AA resultante
- ❖ Periodos de **suspensión** del cómputo (artículo 150.3 LGT)
- ❖ Supuestos que permiten **extender** el plazo máximo (artículo 150.4 y 5 LGT)

EFFECTOS DEL INCUMPLIMIENTO DEL PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN: (artículo 150.6 LGT)

- No determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero se producen los siguientes efectos (*que son los propios de la caducidad*):
 - No se considera interrumpida la **prescripción** como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas.
 - Tienen carácter **espontáneo** (a efectos de los recargos del artículo 27 LGT) los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación con posterioridad al incumplimiento del plazo máximo (reanudación) y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras.
 - No se exigirán **intereses de demora** desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

Procedimiento de Inspección: DESARROLLO

- El **OBJETO** del procedimiento:
 - establecer los **hechos** sobre los que se va a llevar a cabo la regularización.
 - se realizan las actuaciones necesarias para obtener datos y pruebas que sirvan de base para regularizar la situación tributaria del contribuyente o para declararla correcta.
 - El *inspector actuario* instruye el expediente: con la obligada colaboración del contribuyente dirige las actuaciones y formula requerimientos de información.
- **Lugar** de las actuaciones inspectoras: artículo 151 LGT
- **Horario** de las actuaciones inspectoras: artículo 152 LGT
- Posibilidad de adoptar **medidas cautelares** (artículo 146 LGT)
- Esta fase **termina** con la propuesta de liquidación/regularización contenida en el **acta**. (**ATENCIÓN**)

- Cuando el Instructor del procedimiento considera que se han obtenido los datos y las pruebas necesarias para fundamentar la *propuesta de regularización* (o para considerarla correcta):
 - **trámite de audiencia previo** a la formalización de las actas de *conformidad* o de *disconformidad*
 - Se prescinde de este trámite cuando se vaya a suscribir actas *con acuerdo* (artículo 99.7 LGT)
- Concluido el trámite de audiencia, se documenta el resultado de las actuaciones de comprobación en las ACTAS de la inspección:
 - Documento público,
 - Que recoge el **resultado** de las actuaciones de comprobación e investigación,
 - **Proponiendo** la regularización (o declarando correcta la situación tributaria);
 - Es un documento preparatorio de la liquidación.
- Y el procedimiento FINALIZA en la fecha en que se notifica el acto administrativo resultante de las actuaciones: el **acto de liquidación** derivado del acta de la inspección.

El ACTA de la inspección es un acto de trámite que concluye, no el procedimiento, sino la instrucción (la fase instructora del procedimiento).

Documentación de las actuaciones inspectoras

Artículo 99.7 LGT: las actuaciones de la Administración en los procedimientos de aplicación de los tributos se documentan en **comunicaciones, diligencias, informes y otros** documentos previstos en la "normativa específica de cada procedimiento".

En el caso del procedimiento de inspección el documento específico son las **actas de la Inspección**: dan constancia del conjunto de hechos y circunstancias que, presuntamente ciertas, determinan la situación tributaria del obligado.

El artículo 154 LGT clasifica las actas en atención a su tramitación:

- ☐ Actas con acuerdo (artículo 155 LGT)
- ☐ Actas de conformidad (artículo 156 LGT)
- ☐ Actas de disconformidad (artículo 157 LGT)

Actas con acuerdo

- Ámbito material o presupuestos que habilitan a la Administración a suscribir actas con acuerdo: (3 situaciones de "incertidumbre")

Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización:

- deba concretarse la aplicación de **conceptos jurídicos indeterminados**;
- resulte necesaria la **apreciación de los hechos determinantes** para la correcta aplicación de la norma al caso concreto;
- sea preciso realizar **estimaciones**, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.

- Cumplimiento de los requisitos (art. 155.3 LGT):
 - Formales: autorización
 - Materiales: constituir garantía suficiente.

Actas con acuerdo

- El órgano inspector lo pone en conocimiento del obligado.
- Tras fijar los posibles términos del acuerdo, el órgano inspector debe solicitar del **órgano competente para liquidar** autorización para suscribir el acta con acuerdo.
- Excepción al principio de "tramitación **separada** del procedimiento sancionador".
- No hay trámite de audiencia previo.

Actas con acuerdo

- Reducción de los cauces para recurrir y de los motivos para impugnar:
 - En vía administrativa, por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho.
 - En recurso en vía contencioso administrativa, por la existencia de vicios en el consentimiento.

- BENEFICIO:
 - Reducción en un 65% de la sanción pecuniaria impuesta (y *acordada*) en el acta (artículo 188.1.a) LGT).

Actas de conformidad

Con carácter previo a la firma del acta se concede **trámite de audiencia** al interesado para que alegue lo que a su derecho convenga.

Si **manifiesta su conformidad** con la propuesta de regularización formulada por la Inspección, se hace constar en el acta.

- Se entenderá producida y notificada la liquidación de acuerdo con la propuesta formulada en el acta, **si en el plazo de 1 mes** no se le notifica un acuerdo del órgano competente para liquidar con alguno de los contenidos que señala el artículo 156.3 LGT.
- Si se produce alguna de estas circunstancias, se debe proceder de acuerdo con lo previsto en el artículo 187.3 RGIT (cuadro-resumen)

Actas de conformidad

Órgano competente para liquidar notifica acuerdo (artículo 156.3 LGT)	Modo de proceder (artículo 187.3 RGIT)
- Rectificando errores materiales - Confirmando la liquidación propuesta en el acta	Se notifica el acuerdo y finaliza el procedimiento con dicha notificación
Estimando que en la propuesta de liquidación hubo: - Un error en la apreciación de los hechos; - Una indebida aplicación de la norma jurídica.	☐ Se notifica el acuerdo de rectificación; ☐ Se concede un plazo de alegaciones de 15 días; ☐ Se dicta la liquidación que corresponda y se notifica
Ordenando completar el expediente con las actuaciones complementarias que procedan.	- El acta formalizada queda sin efecto; - Se notifica esta circunstancia al obligado tributario; - Se realizan las actuaciones que procedan - Que se documentarán en el acta que sustituye a la anteriormente formalizada; - Y se tramita según proceda.

Actas de conformidad

VENTAJA:

- Reducción del 30% de las sanciones pecuniarias que puedan proceder como consecuencia de las liquidaciones derivadas del acta (artículo 188.1.b) LGT);
- siempre que no recurra la liquidación, pues dicha reducción quedará sin efecto si el obligado tributario, pese a su firma de conformidad, plantee recurso contra la liquidación.

Actas de disconformidad

Con carácter previo a la firma del acta se concede **trámite de audiencia** al interesado para que alegue lo que a su derecho convenga.

Si **manifiesta su disconformidad** con la propuesta de regularización formulada por la Inspección, se hace constar en el acta.

Se abre un plazo de 15 días para que el obligado tributario pueda formular **nuevas alegaciones ante el órgano competente para liquidar**.

El **órgano competente para liquidar** adoptará alguna de estas decisiones:

- Rectificar la propuesta contenida en el acta.
- Acordar que se complete el expediente, ordenando actuaciones complementarias.

Recursos y reclamaciones contra las liquidaciones resultantes de las actas de inspección

- Las actas no pueden ser objeto de recurso o reclamación, sin perjuicio de los que puedan proceder contra las liquidaciones derivadas de aquéllas.
- Artículo 155.6 LGT: límites a la impugnación y revisión administrativa y judicial, de la liquidación y de la sanción en el caso de **actas con acuerdo**.
- En el caso de las **actas de conformidad**, el obligado no podrá revocar la conformidad manifestada en el acta, sin perjuicio de su derecho a recurrir la liquidación resultante (pierde reducción de la sanción)

Bibliografía:

- ❖ *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, coord. por NAVARRO FAURE, Tirant lo Blanch, última edición.
- ❖ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M., DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico de derecho tributario: parte general*, Tirant lo Blanch, última edición.
- ❖ HERRERA MOLINA, P.; MARTÍN DÉGANO, I.; SANZ GÓMEZ, R., *Manual de Procedimientos Tributarios*, Dykinson, 2ª edición, 2021.
- ❖ MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; TEJERIZO LÓPEZ; CASADO OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, última edición, Tecnos.
- ❖ PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Civitas, última edición.