sepin

práctica fiscal

3er trimestre_2010 Nº 6

Exención de documentar operaciones vinculadas: ¿supone invertir la carga de la prueba del valor de mercado?

La inspección en el RGTA: cuestiones controvertidas

La entrada en el domicilio de las personas jurídicas por parte de la Inspección Tributaria

Régimen tributario en las familias

La inspección en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos: cuestiones controvertidas

Javier Martín Fernández

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense.
Socio director de F&J Martín Abogados

Jesús Rodríguez Márquez

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. Subdirector general de Estudios Tributarios del Instituto de Estudios Fiscales

I. Introducción[1]

El Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) se ocupa de la "aplicación de los tributos". Bajo este término se comprenden (art. 83.1) "*todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias*". Acoge este término lo que la doctrina venía denominando, partiendo de la anterior normativa, gestión en sentido amplio. Por tanto, la gestión, inspección y recaudación tributaria.

De la inspección se ocupa el Capítulo IV de dicho Título, si bien hay que completarlo con el contenido de los dos Capítulos anteriores –"Principios generales" y "*Normas communes sobre actuaciones y procedimientos tributarios*", respectivamente– y con el desarrollo reglamentario de todos ellos contenido en 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 (en adelante, RGAT). Esta norma reglamentaria constituye el objeto específico de nuestro estudio.

Documento disponible en:
www.sepin.es
Referencia: SP/DOCT/5402

Partiendo de lo anterior vamos a desarrollar nuestro objeto de estudio analizando las normas comunes a la aplicación de los tributos, para, a continuación, ocuparnos de las actuaciones y procedimiento de inspección. Es preciso señalar que nuestro trabajo no analiza los dos procedimientos comunes a gestión e inspección, como son la comprobación limitada y la comprobación de valores, limitándose a la inspección en sentido estricto.

II. Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios

Las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios se inician en la LGT con un precepto, el art. 97, que se ocupa de establecer el orden de prelación de fuentes para su regulación. Son dos las conclusiones que se pueden obtener. De un lado, se aplica con preferencia la normativa específica tributaria, tanto la de origen legal como su desarrollo reglamentario (siempre que no contradiga la Ley o se exceda en sus competencias, claro está). A simple vista, dicha previsión supone mantener la singularidad de lo tributario. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la nueva regulación procedimental contenida en la LGT ya se aproxima, en buena medida, como veremos, a la legislación administrativa general.

De otro lado, también debe quedar claro que no existe ninguna duda de que, frente a cualquier aspecto de aplicación de los tributos no regulado en la normativa tributaria, resulta de aplicación supletoria la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJAPyPAC).

1. Especialidades de los procedimientos tributarios

A) Fases

Los arts. 98 a 100 LGT contienen la regulación general de las fases de los procedimientos tributarios. En concreto, el primero de ellos se ocupa de su inicio, estableciendo, como regla general, que éste puede producirse de oficio o a instancia del obligado. No obstante, debe tenerse en cuenta que la misma aparece excepcionada a lo largo del texto de la LGT, que regula muchos procedimientos que sólo pueden iniciarse de oficio.

A estos efectos, debe señalarse que los procedimientos que se inician de oficio pueden comenzar de tres formas diferentes (art. 87 RGAT). En primer lugar, la manera ordinaria, que es mediante la notificación de una comunicación. En segundo lugar, mediante personación, sin previa comunicación. Por último, aunque sólo cuando así esté previsto, mediante la notificación de la propuesta de resolución o de liquidación. Es lo que sucede, por ejemplo, en los procedimientos de verificación de datos –art. 132.1 LGT– y de comprobación limitada (art. 137.2 LGT).

En cuanto al desarrollo de los procedimientos, el art. 99 LGT contiene un conjunto de normas heterogéneas que, en su mayoría, proceden de la LRJAPyPAC y de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante, LDGC). Sólo encontramos tres previsiones especialmente novedosas.

La primera, la indicación de que en los procedimientos tributarios no existirá un período probatorio específico, así como tampoco es necesario comunicar a los obligados, con carácter previo, cuáles son las actuaciones probatorias que se van a desarrollar.

La segunda, que se regula con carácter general –y no sólo para el procedimiento inspector, como sucedía en la anterior LGT (en adelante, LGT/1963)–, la documentación de las actuaciones tributarias. Es decir, comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos.

La última, la posibilidad de prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución en las actas con acuerdo y en los casos en que exista un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. Se trata de una previsión lógica, al objeto de no duplicar trámites que añaden poco a la defensa de los derechos de los obligados y alargan, innecesariamente, el procedimiento. Además, con buen criterio, se ha optado por eliminar el trámite que menor garantía ofrece al contribuyente, que es el previo. En el posterior siempre puede defender mejor sus intereses conociendo la propuesta de resolución administrativa. Esta previsión tiene sentido, sobre todo, en relación con las actas de disconformidad.

Por su parte, el RGAT ha incorporado alguna norma novedosa, como es la relativa a la ampliación de los plazos de tramitación de los procedimientos –art. 91–, que se aparta de la legislación administrativa general. Así, dicha ampliación no puede exceder de la mitad del plazo de que se trate, tal y como sucede en aquélla, pero sólo se puede conceder si se insta con anterioridad a los tres días previos a su finalización.

NOTAS

1. Las páginas que siguen contienen parte de los "Comentarios" formulados por los autores en la publicación electrónica de la Asociación Española de Asesores Fiscales dedicada a la *Nueva Ley General Tributaria*, Madrid, AEDAF, 2003 y 2006; *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local*, Madrid, Marcial Pons, 2009, y "La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria", *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*, XLIX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, IEF, 2005, págs. 15-118 (este último trabajo junto con Jiménez-Reyna Rodríguez, E. y Juan Lozano, A.). También lo expuesto por J. Martín en el "Prólogo" a la obra de Mestre García, E. (2004) *La Ley General Tributaria y su aplicación a las Haciendas Locales*, Fundación Asesores Locales, págs. 15-26; "La modernización de los procedimientos tributarios que la nueva Ley General Tributaria introduce", *La nueva Ley General Tributaria y su incidencia en la Hacienda Local*, Madrid, Ayuntamiento de Madrid, 2004, págs. 65-107, y "Capítulo 8: Normas comunes a los procedimientos tributarios", *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, CEF, 2004, págs. 317-349.

Además, es necesario que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen y que no se perjudiquen derechos de terceros. Salvo notificación expresa de la denegación, la ampliación se entiende automáticamente concedida con su solicitud, en los términos que acabamos de exponer.

Con relación a la terminación de los procedimientos tributarios, se incluyen en la LGT las causas tradicionales de finalización de cualquier procedimiento administrativo (art. 100). Debemos resaltar, sin embargo, dos previsiones. De un lado, la referencia a la caducidad como motivo de terminación del procedimiento[2]. Esta caducidad es tanto la que se produce por la inactividad del interesado en los procedimientos iniciados a su instancia como la originada por la ausencia de resolución administrativa en los de oficio.

De otro lado, se considera resolución la efectuada de forma automatizada en los procedimientos en que esté prevista como forma de terminación. Es preciso advertir que esta norma no puede suponer dar cobertura legal a resoluciones absolutamente inmotivadas y que están constituidas por una serie de números, claves y cálculos incomprensibles para el obligado. Decimos que no puede atribuirle cobertura alguna a dicha forma de proceder, porque así lo impide el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado constitucionalmente.

Para finalizar, no podemos dejar de mencionar que el art. 101.6 RGAT contiene una norma, dedicada a la "encadenación de procedimientos", que presenta una gran trascendencia y puede suponer una extralimitación respecto de las previsiones legales. No obstante, remitimos su estudio al apartado dedicado a los plazos máximos de resolución, por ser en este ámbito donde despliega toda su eficacia.

B) Las liquidaciones tributarias

El art. 101 LGT ofrece, por vez primera, un concepto de liquidación tributaria, conceptuándola como resolución a través de la que se cuantifica el importe de la deuda tributaria o de la cantidad a devolver o compensar que proceda.

Igualmente, se formula un concepto de liquidación definitiva, como aquella que se practica mediando una comprobación completa de todos los elementos de la obligación tributaria. Sin embargo, lo relevante del precepto consiste en especificar los supuestos en que la inspección puede dictar liquidaciones provisionales y que pasamos a analizar.

En primer lugar, en los casos en que una obligación se determine en función de otra que no haya sido objeto de comprobación o que, siéndolo, se haya practicado liquidación, provisional o definitiva, no firme. También será posible la práctica de liquidación provisional cuando algún elemento de la obligación tributaria no haya podido ser comprobado, de forma definitiva, durante el procedimiento, remitiéndose su concreción al RGAT. La inclusión de esta referencia en el mismo apartado que la causa anterior nos indica que nos encontramos ante supuestos de una imposibilidad manifiesta y justificada, que no debe quedar a la apreciación subjetiva del inspector actuario.

En segundo lugar, en los supuestos en que deban practicarse distintas liquidaciones en relación con una misma obligación. Esta situación se produce, sobre todo, cuando tiene lugar un acuerdo parcial con la Administración, ya sea a través de un acta con acuerdo o de conformidad.

Por lo que respecta a la necesidad de motivar las liquidaciones tributarias se mejora la regulación anterior, afirmando el art. 102.2 que ésta es necesaria siempre que la liquidación se practique teniendo en cuenta datos distintos de los declarados por el obligado y no sólo cuando se aumenta la base imponible. Es decir, la motivación es precisa aunque la discrepancia no afecte a la base sino, por ejemplo, a la práctica de una deducción en cuota.

El aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones ha de notificarse al contribuyente con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, *"excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las Leyes"* (párrafo segundo del art. 102.4).

C) Obligación de resolver y plazos de resolución

Por primera vez, la LGT regula, de forma unitaria y completa, los plazos de resolución de los procedimientos tributarios y, lo que es más importante, las consecuencias de su incumplimiento (art. 104). Así, en primer lugar, se establece un plazo general de seis meses, que sólo se aplica a falta de una regulación expresa en el procedimiento de que se trate. De esta regla sólo se exceptúa el procedimiento de apremio, que carece de duración máxima.

En segundo lugar, fija los *dies a quo* y *ad quem* para el cómputo de dichos plazos. El primero depende de si el procedimiento se ha iniciado de oficio o a instancia del particular. En el primer caso, el plazo comienza con la notificación del acuerdo de inicio. En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, el plazo comienza en la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación[3].

NOTAS

2. *Vid.* Bayona Jiménez, J. J. (2005) "La caducidad de los procedimientos tributarios iniciados de oficio en la nueva Ley General Tributaria", *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Rafael Calvo Ortega*, I, Valladolid, Lex Nova, págs. 559-574.
3. De conformidad con el art. 102.1 RGAT, será registro del órgano competente el del órgano que pueda iniciar la tramitación del procedimiento, de conformidad con lo dispuesto en el art. 59 del mismo Reglamento o en la normativa específica de cada uno de aquéllos.

El cómputo final del plazo se produce, con carácter general, en la fecha del primer intento válido de notificación. Es decir, el plazo se entiende cumplido sin necesidad de que la notificación tenga lugar efectivamente. Basta con que la Administración acredite que ha realizado un intento de notificación con el texto íntegro de la resolución.

Como ya habíamos anticipado, el art. 101.6 RGAT contiene una norma relativa a la fecha final de finalización del procedimiento de gran trascendencia. Así, señala que, en los supuestos en que un procedimiento finalice como consecuencia del inicio de otro distinto, será suficiente, a los efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro de plazo la terminación del primero, el haber realizado un intento de notificación de la comunicación de inicio del segundo. Esta norma constituye el desarrollo reglamentario de diferentes preceptos de la LGT que prevén, como forma de terminación de un procedimiento, el inicio de otro diferente. Es el caso del art. 133, que permite que una verificación de datos pueda finalizar por el comienzo de una comprobación limitada o una inspección, o del art. 139, que prevé la terminación de una comprobación limitada como consecuencia del inicio de un procedimiento inspector.

De esta forma, en caso de que se iniciara una verificación de datos, que luego se convierte en comprobación limitada y que, a su vez, pasa a ser inspección, podría llegarse a una duración total de 24 o 36 meses, dependiendo de la duración de esta última (6 de verificación de datos, más 6 de comprobación limitada más 12 o 24 del procedimiento inspector).

La duración del procedimiento será la del último que se inicie, pero computada desde el primero

A nuestro juicio, esta interpretación de la norma la convierte en contraria a las previsiones de la LGT, que establecen plazos máximos en tales procedimientos, sin posibilidad de mayor alargamiento o prórroga de los mismos. Por ello, la interpretación debe ser, a nuestro juicio, diferente. Es cierto que la Ley permite un encadenamiento de procedimientos, pero ello no tiene por qué implicar, necesariamente, que suceda lo propio con los plazos máximos. A nuestro entender, la duración del procedimiento será la del último que se inicie, pero computada desde el comienzo del primero de ellos. Así, en caso de que, por ejemplo, se inicie una verificación de datos a la que sigue un procedimiento inspector, habrá que entender que el plazo máximo para ambos será el de los 12 o 24 meses previsto para las inspecciones. Dicha interpretación, además, viene abonada por el propio art. 101.6 RGAT, cuando señala que las actuaciones realizadas en el primer procedimiento, así como los documentos y otras pruebas obtenidos en el mismo, conservarán su validez y eficacia en el segundo, siempre que su examen pueda realizarse de acuerdo con la normativa reguladora de dicho procedimiento. Por tanto, si no es necesario reiterar las actuaciones ni proceder a obtener de nuevo las pruebas, parece lógico que el tiempo consumido en el primer procedimiento se compute a efectos del segundo.

El segundo párrafo del art. 104.2 señala que *"los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución"*.

El desarrollo de esta norma, muy importante, porque puede suponer –y, de hecho, lo implica– un alargamiento considerable de los plazos, se encuentra en los arts. 102 a 104 RGAT.

El primero de los preceptos citados establece las siguientes reglas generales y comunes a los dos supuestos de ampliación del plazo:

– En primer lugar, se aclara que la excepción al cómputo del plazo se produce siempre que tenga lugar la interrupción justificada o la dilación no imputable a la Administración, *"con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento"*.

A nuestro juicio, esta previsión constituye una extralimitación respecto de la normativa legal. Así, debemos preguntarnos cuál es la razón por la que la LGT prevé que estos lapsos temporales no se incluyan en el cómputo. Dicha razón no puede ser otra que la constatación de que, en tales situaciones, la Administración carece de la posibilidad de impulsar el procedimiento. Todo ello, además, por causas ajenas a su voluntad. Pues bien, no parece que esta situación de hecho concurra si se produce una interrupción o una dilación que afectan, por ejemplo, a un único período impositivo, pero no a los demás, que continúan siendo comprobados sin distorsión alguna.

No obstante, la norma reglamentaria parece olvidar la finalidad de la norma e insiste sobre esta idea en el art. 107.7, cuando afirma que *"los períodos de interrupción injustificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran producirse"*.

– En segundo lugar, se señala que los períodos de interrupción injustificada y las dilaciones no imputables a la Administración que se pongan de manifiesto en un procedimiento de aplicación o en uno sancionador producirán efecto en el de declaración de responsabilidad cuando concurran en el tiempo.

A nuestro juicio, esta previsión debe interpretarse en sus justos términos. De un lado, sólo debe considerarse aplicable si la interrupción o dilación tienen lugar cuando ambos procedimientos están ya iniciados. En sentido contrario, no se produce esta comunicación de efectos si estas circunstancias tuvieron lugar antes del inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad. De otro lado, creemos que tal comunicación sólo debe producirse en caso de que la dilación o interrupción en los procedimientos de aplicación o sancionador hayan impedido el avance del de declaración de responsabilidad.

– En tercer lugar y con muy buen criterio, el art. 102.4 obliga a documentar en el expediente los períodos de interrupción injustificada y las dilaciones no imputables a la Administración.

Como puede comprobarse, esta previsión es la única garantía posible que permite un control posterior de la realidad de estas clases de dilaciones. De forma simultánea, se reconoce el derecho de los obligados a conocer el estado del cómputo, con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación.

– En cuarto lugar, se señala que el cómputo de estos plazos se realizará por días naturales.

– Por último y como ya habíamos señalado, se contempla la posibilidad de seguir realizando aquellas actuaciones no impedidas por la dilación o interrupción.

Como pusimos de manifiesto, la norma reglamentaria infringe, a nuestro juicio, el sentido de las previsiones de la LGT, que excluye del cómputo estas dilaciones e interrupciones porque dan lugar a una paralización del procedimiento. Pero si, como señala esta norma, es posible seguir realizando actuaciones, no existe ninguna razón para el alargamiento del plazo.

Por su parte, el art. 103 RGAT se ocupa de señalar cuáles son los supuestos de interrupción justificada, a saber:

– La petición de datos, informes, dictámenes o valoraciones a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones.

En este supuesto, la interrupción se computará por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquéllos por el órgano competente para continuar el procedimiento. En ningún caso, la interrupción por este concepto podrá exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes o valoraciones que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses.

– La remisión del expediente, por supuesto delito fiscal, al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente.

La interrupción se prolonga durante todo el tiempo que transcurra desde la remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial absolutoria.

– La solicitud a la Comisión consultiva del informe preceptivo acerca del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

El cómputo se inicia con la notificación al interesado de la notificación de la remisión –art. 194.2 RGAT– y finaliza con la recepción del informe por parte del órgano competente para continuar el procedimiento o con el transcurso del plazo máximo para su emisión (tres meses desde la remisión, *ex* art. 159.4 LGT).

– También se produce una interrupción cuando la determinación o imputación de la obligación tributaria dependa directamente de actuaciones judiciales en el ámbito penal.

A diferencia del examinado anteriormente, las actuaciones judiciales no vienen motivadas por un delito contra la Hacienda Pública, sino que la prejudicialidad deriva de otros ilícitos diferentes.

La interrupción tiene lugar por el tiempo transcurrido desde que se tenga conocimiento de la existencia de dichas actuaciones y se deje constancia de este hecho en el expediente o desde que se remita el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal hasta que se conozca la resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento.

No obstante, la norma reglamentaria señala cuando ello sea posible y resulte procedente –esto es, cuando sea posible materialmente y la prejudicialidad no constituya un impedimento jurídico–, podrán practicarse liquidaciones provisionales.

– Cuando concurra alguna causa de fuerza mayor que obligue a la Administración a interrumpir sus actuaciones, por el tiempo de duración de dicha causa.

Sin embargo, el precepto también prevé la posibilidad de que se dicte liquidación provisional siempre que sea posible. Tanto en este caso como en el anterior, vuelve a contrariarse la finalidad que, a nuestro juicio, persigue la Ley con esta excepción a las reglas generales de cómputo de los plazos de los procedimientos.

– La existencia de un conflicto de competencias ante las Juntas Arbitrales[4].

4. Se trata de las Juntas Arbitrales previstas para las Comunidades Autónomas de régimen común, el País Vasco y Navarra. La interrupción se extiende al tiempo que transcurra desde el planteamiento del conflicto hasta la resolución dictada por la respectiva Junta Arbitral.

Finalmente, el art. 104 RGAT se ocupa de las dilaciones por causa no imputable a la Administración, formulando un listado, pero no con carácter cerrado, sino a título meramente ejemplificativo. De esta forma se quiere poner de manifiesto que cualquier motivo no imputable a la Administración que no pueda reprocharse a una actuación administrativa, dará lugar a la ampliación del plazo máximo del procedimiento. Debe observarse que, en su configuración legal, la norma no exige, para que se produzca dicha ampliación, que la dilación sea imputable al obligado, sino que basta con que no lo sea a la Administración. Dicho con otras palabras, ante dilaciones que provienen de actuaciones de terceros o de verdaderos supuestos de fuerza mayor, se ha optado por hacer recaer las consecuencias negativas sobre el ciudadano. Dicha visión se refleja, como veremos a continuación, en el listado contenido en el art. 104 RGAT. Las causas son las siguientes:

– Los retrasos por parte del obligado tributario en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración Tributaria.

La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Como puede observarse, la norma toma en consideración la dilación hasta el "íntegro" cumplimiento, lo que supone que, como afirma expresamente la norma, los requerimientos sólo dejarán de dar lugar a la dilación si se cumplimentan en todos sus extremos.

Estas afirmaciones de la norma nos remiten al problema que se plantean en aquellos casos en que la Administración solicita una información muy prolija, pero que luego no emplea, en buena medida, durante el procedimiento de que se trate, especialmente en los de comprobación e inspección. En tal caso, si el desarrollo posterior del procedimiento pone de manifiesto la irrelevancia de los documentos no aportados temporáneamente por el obligado no debería apreciarse la existencia de una dilación[5].

– La aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones.

La dilación se computa desde el día siguiente al de finalización del plazo del trámite hasta la fecha en que se aporten los documentos o pruebas.

– La concesión por la Administración, a instancia del obligado, de la ampliación de cualquier plazo o de un aplazamiento de las actuaciones.

En la ampliación de plazos, la dilación se computa desde el día siguiente a la finalización del plazo previsto hasta la fecha fijada en segundo lugar. En el aplazamiento, el término inicial se sitúa en la fecha inicialmente fijada y el final también en la fecha fijada en segundo lugar.

– La paralización del procedimiento iniciado a instancia del obligado tributario por la falta de cumplimentación de algún trámite indispensable para dictar resolución.

La dilación se produce por el tiempo que transcurra hasta que el obligado cumplimente el trámite. Como es lógico, dicha dilación no impide que se pueda declarar la caducidad, en los términos previstos con carácter general.

– El retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación o en la notificación del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones en las actas de conformidad.

En este caso la dilación se extiende a todo el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido.

La dilación se extiende desde el día siguiente al intento de notificación hasta que se produce

Aunque la norma reglamentaria no lo señala, sólo existirá dilación si el retraso en la notificación no ha sido provocado por un error de la Administración, ya sea en la identidad del destinatario, en el lugar de práctica de la notificación o en cualquier otro extremo relevante.

– La aportación por el obligado tributario de datos, documentos o pruebas relacionados con la aplicación del método de estimación indirecta.

NOTAS

5. No obstante, no parece ser ésta la interpretación de la norma que realiza la escasa jurisprudencia que se ha ocupado del tema. Así, la STSJ de Asturias de 14 de septiembre de 2006 (SP/SENT/253075) señala que "*el no presentar la documentación requerida so pretexto de que no era necesaria o de que la Administración la tenía a su disposición, no puede constituir causa ni justificación alguna para no comparecer cuando fue debidamente citado; por lo cual y con independencia de la relevancia o trascendencia que pudiera tener la información que se le solicitaba, tal omisión determina una paralización de la labor inspectora, plazo que por tanto no puede tomarse en consideración para el cómputo del año*".
Debe precisarse, no obstante, que la resolución transcrita va incluso más allá de lo previsto ahora por la norma reglamentaria. Y ello ya que el art. 104 a) RGAT, al menos, incluye una referencia a que la información tenga "trascendencia tributaria", lo que, frente a lo que señala el Tribunal asturiano, impide la apreciación de la dilación cuando no sea así. Es más, creemos que dicha trascendencia tributaria no puede ser potencial y abstracta, sino actual y referida al objeto del procedimiento que se está desarrollando.

El art. 158.3 LGT ha limitado las posibilidades de que, una vez apreciadas las circunstancias determinantes de la aplicación de la estimación indirecta, el obligado aporte datos, documentos o pruebas relacionados con tales circunstancias. Se trata de impedir que los contribuyentes empleen este método de determinación de la base a su favor, aguardando a su resultado para, si en caso de que sea negativo, aportar los datos que permiten la aplicación de la estimación directa. Por ello, dicha aportación sólo es posible antes de la propuesta de regularización o después, pero si se justifica que ello fue imposible durante el procedimiento.

En el segundo de los supuestos señalados –aportación después de la propuesta de regularización– no se produce, en puridad, una dilación, sino que la norma ordena la retroacción de actuaciones al momento en que se apreciaron las circunstancias determinantes de la aplicación de la estimación indirecta. Por tanto, se viene a anular todo el procedimiento posterior y las actuaciones se retoman en aquel momento, restando el tiempo que quedara entonces para la finalización del procedimiento.

La dilación que ahora analizamos se produce, por tanto, en el primero de los supuestos, donde el propio art. 158.3 a) LGT señala que aquélla se extiende al tiempo transcurrido entre la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación de la estimación indirecta y la aportación de los datos, documentos o pruebas. La norma reglamentaria se limita a añadir que tal aportación debe documentarse en el expediente, con lo que se gana en seguridad jurídica a la hora de apreciar la duración de la dilación.

– La presentación por el obligado tributario de declaraciones, de comunicaciones de datos o de solicitudes de devolución, complementarias o sustitutivas de otras presentadas con anterioridad.

La dilación se computará desde el día siguiente al de la finalización del plazo de presentación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución o desde el día siguiente al de la presentación en los supuestos de presentación fuera de plazo hasta la presentación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución, complementaria o sustitutiva.

Por lo que se refiere a los efectos derivados del incumplimiento del plazo, difieren según se haya iniciado a instancia de parte o de oficio. En el primer caso, se prevé el silencio positivo, salvo regulación expresa en contrario y, en todo caso, en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición y en los de impugnación de actos y disposiciones, donde el silencio siempre será desestimatorio. Por su parte, el art. 101.4 RGAT señala que en los casos de silencio positivo, la resolución expresa posterior sólo podrá ser confirmatoria del mismo.

La Disposición Adicional Primera del RGAT establece hasta 94 supuestos de silencio negativo. En los procedimientos iniciados de oficio, depende de cuáles sean los efectos que se puedan derivar de los mismos. Si son favorables para los interesados, se prevé el silencio negativo. No obstante y como es lógico, el art. 101.4 RGAT señala que la resolución expresa posterior al vencimiento del plazo se adoptará sin vinculación por el sentido del silencio.

Si los efectos son desfavorables para los interesados, la consecuencia del incumplimiento de los plazos es la caducidad del procedimiento. Es preciso resaltar que sus efectos, tal y como sucede en la LRJAPyPAC, son muy limitados. Sólo supone la necesidad de reiniciar el procedimiento y sin que el caducado haya interrumpido la prescripción. Pero, en el nuevo que se inicie, pueden utilizarse las pruebas obtenidas en el caducado. Todo lo anterior se entiende salvo regulación expresa en contrario.

Para finalizar, la norma también prevé la posibilidad de que se produzca la caducidad por inactividad del obligado. Para que pueda declararse es necesario que la Administración le notifique su actividad y que ésta se mantenga transcurridos tres meses.

D) Prueba

En materia de prueba la LGT reitera la norma común a todo el Derecho privado: quien afirma un hecho que le favorece, debe probarlo (art. 105.1)[6]. En su aplicación, la jurisprudencia ha considerado, con la LGT/1963, que la Administración debe probar la realización del hecho imponible, mientras que el obligado tiene que hacer lo propio con la existencia de supuestos de no sujeción, exenciones o bonificaciones.

La Administración no debe estar interesada en obtener mayor recaudación, sino la legalmente debida

No obstante, la norma ha acogido, en parte, la concepción que sostiene que, en nuestro ámbito, no deben regir las normas de Derecho privado, derivadas del principio dispositivo. Por el contrario, es preciso tener en cuenta que la Administración no defiende un interés propio, sino el interés general. Por ello mismo, no debe estar interesada en obtener la mayor recaudación, sino la legalmente debida, adoptando una posición activa

NOTA

6. Nos remitimos a lo expuesto por Pital Grandal, A. M. (1998) *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Madrid, Marcial Pons.

en cuanto a la totalidad de la labor probatoria y no sólo en aquellos hechos que "le favorecen". Teniendo en cuenta estas consideraciones el precepto facilita la prueba de los obligados tributarios, permitiéndoles que la practiquen designando aquellas que estén en poder de la Administración.

El art. 106 LGT efectúa una remisión a las normas generales sobre la prueba. No obstante, contempla dos normas especiales. La primera, se refiere a los gastos y deducciones derivados de actividades empresariales, donde se establece la preferencia de la factura como medio probatorio (art. 106.3). Dicha norma, a nuestro juicio, carece de valor alguno. Es cierto que la factura es el medio más directo y claro de acreditar un gasto o una deducción. Éste es el único sentido del precepto. Pero no puede ser sólo el único medio de prueba admitido, ya que lo contrario es tanto como atribuirle efectos constitutivos a la factura, con vulneración del principio de capacidad económica. Por ello, pueden emplearse cualesquiera otros medios que resulten admitidos en Derecho.

La segunda norma especial afecta a los beneficios fiscales que se aplican inmediatamente, pero con sujeción al cumplimiento futuro de determinadas condiciones (art. 106.4). Exige que, en tales casos, se guarden los documentos justificativos del beneficio más allá del plazo general de prescripción. En concreto, tienen que guardarse –y exhibirse a requerimiento de la Administración– durante todo el plazo al que se extienda el diferimiento en el cumplimiento de los requisitos.

Por lo que respecta al valor probatorio de las diligencias, como documentos públicos, el contenido del art. 107 LGT produce dos efectos. Por una parte, lo extiende a todos los procedimientos tributarios. Por otra, eleva a rango legal las contenidas antes en disposiciones de rango reglamentario. También se regulan los efectos de la conformidad, que vinculan a quien la presta en cuanto a los elementos de hecho, pero no en relación con la aplicación de las normas, y ello porque la confesión sólo alcanza a cuestiones de hecho, no de derecho.

Todas las normas relativas a las presunciones se regulan en el art. 108 LGT. En primer lugar, se refiere a las legales, que, por regla general, admiten prueba en contrario. En segundo lugar, las presunciones no legales exigen, tal y como sucedía con la LGT/1963, el enlace preciso y directo entre el hecho probado y el deducido.

2. Notificaciones

Con carácter general la LGT somete el régimen de las notificaciones en materia tributaria[7] a las normas administrativas generales. Las excepciones deben establecerse expresamente (art. 109).

El art. 114.1 RGAT establece las siguientes previsiones de carácter general, aplicables a todos los casos de notificación individual:

– Deben hacerse constar en el expediente las circunstancias del intento de notificación cuando ésta no haya podido practicarse al obligado o a su representante por causa no imputable a la Administración.

– En todo caso, es necesario dejar constancia expresa en el expediente del rechazo de la notificación, de que el destinatario está ausente o de que consta como desconocido en su domicilio fiscal o en el lugar designado a tal efecto.

– Una vez que se hayan realizado dos intentos fallidos de notificación, la norma obliga a que, siempre que sea posible, se deje un aviso de llegada en el casillero domiciliario, indicándole en una diligencia, que se extenderá por duplicado, la posibilidad de personación al objeto de que se le haga entrega del acto, plazo y circunstancias relativas al segundo intento de entrega. Este aviso sólo tiene efectos informativos.

En cuanto al lugar en que deben ser practicadas, se distingue entre procedimientos iniciados a instancia de parte o de oficio (art. 110). En los primeros, resulta preferente el lugar indicado por el obligado tributario o su representante y, en su defecto, se acude al domicilio fiscal. En los segundos, se aplica la regla de la LGT/1963, de manera que las notificaciones pueden dirigirse a cualquier lugar adecuado.

De conformidad con el art. 114.2 RGAT, la notificación en apartados postales sólo es posible, en procedimientos iniciados a instancia del interesado si éste lo ha señalado como preferente. De conformidad con esta misma norma, cuando se utilice este lugar de notificación, deberá depositarse el envío en el interior de la oficina y podrá recogerse por el titular del apartado o por la persona autorizada expresamente para retirarlo. La notificación se entenderá practicada por el transcurso de 10 días naturales desde el depósito del envío en la oficina.

Se incluye una referencia expresa a la posibilidad de que las notificaciones sean recogidas por empleados de comunidades de propietarios (art. 111.1). Asimismo, se equipara el rechazo de la notificación a su práctica. Pero, para que dicho efecto se produzca, es necesario que el rechazo lo efectúe el propio interesado o su representante, no cualquiera de las otras personas que están legitimadas para recibir las notificaciones, tales como los porteros.

El art. 112 regula la notificación por comparecencia en términos muy similares a los previstos en la LGT/1963, pero con varias novedades. En primer lugar, basta con un solo intento fallido de notificación cuando el destinatario conste como

NOTAS

7. Cfr. Aliaga Agulló, E. (1997) *Notificaciones en Derecho Tributario*, Madrid, Marcial Pons, y Becerra Guibert, I. (1982) *Las notificaciones tributarias*, Pamplona, Aranzadi.

desconocido en el lugar de notificación, lo cual no parece adecuado desde el punto de vista de la seguridad jurídica y atendiendo a las consecuencias que se derivan, como enseguida se explica. En segundo lugar, todos los anuncios instando la comparecencia del obligado se efectuarán los días 5 y 20 de cada mes, con lo que la consulta de los **Boletines** durante sólo dos días al mes permite verificar si existen notificaciones pendientes de notificar. En tercer lugar, ya no resulta obligatoria –sino facultativa– la exposición de los anuncios en las oficinas de la Administración Tributaria. En cuarto lugar, se prevé la posibilidad de que los anuncios se efectúen por medios telemáticos e informáticos. En quinto lugar, se amplía el plazo concedido al obligado para que comparezca a ser notificado, pasando de 10 a 15, contados desde la publicación del anuncio en el **Boletín** correspondiente. El art. 115.2 RGAT contempla expresamente la posibilidad de que se produzca la comparecencia pero se rehúse la recepción de la notificación. Como es lógico, esta conducta se equipara al rechazo de la notificacion por parte del interesado, con lo que la notificación debe entenderse practicada.

Por último, se introduce una nueva norma de enorme trascendencia. Consiste en que, una vez producida la incomparecencia –y, por tanto, la notificación tácita– en un procedimiento, todos los actos posteriores al así notificado y que formen parte de dicho procedimiento se entenderán también notificados. Es decir, la sola ausencia del obligado en una notificación determina que se desarrolle todo el procedimiento sin su presencia. Se trata de una medida desproporcionada, que sólo debería preverse ante una incomparecencia reiterada. Incluso, puede afirmarse que su constitucionalidad es dudosa, resultando difícilmente compatible con el derecho a la tutela judicial efectiva. Ello por mucho que la norma contenga algunas excepciones, relativas a actos que siempre deben notificarse: las liquidaciones y los acuerdos de enajenación de bienes.

El art. 114 RGAT contiene, a su vez, dos disposiciones novedosas en materia de notificaciones. La primera se refiere a los casos en que al tiempo de entregarse la notificación se tenga noticia de la muerte o la extinción de la personalidad jurídica del obligado tributario. En esta situación, se deberá hacer constar la circunstancia en el expediente, comprobando la Administración dicho extremo. Si la notificación se refiere a la resolución que pone fin al procedimiento, esta actuación será considerada como un intento de notificación válido a los efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo. No obstante, ello no exime del deber de practicar la notificación a los sucesores del obligado que figuren como tales en el expediente.

La segunda previsión permite a la Administración solicitar de la autoridad competente de otro Estado la práctica de notificaciones cuando así lo dispongan acuerdos y convenios internacionales. En tal caso, para que la notificación sea válida se exige que se acredite mediante la incorporación al expediente de la misma o de la comunicación a la autoridad española de la notificación efectuada por dicho Estado conforme a su propia normativa.

3. Entrada en el domicilio

Como no podía ser de otro modo, la LGT contempla la necesaria autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios[8], salvo consentimiento por parte de éstos (art. 113).

En relación con la entrada y reconocimiento de fincas, el art. 172 RGAT establece las siguientes disposiciones novedosas:

- Salvo en el caso del domicilio constitucionalmente protegido, se entenderá que se presta el consentimiento a la entrada y reconocimiento cuando se ejecuten los actos normalmente necesarios para que puedan llevarse a cabo las actuaciones.

En caso de que se revoque el consentimiento, podrán adoptarse medidas cautelares.

- Tratándose también de lugares distintos del domicilio constitucionalmente protegido, la falta de consentimiento determina la necesidad de autorización escrita del delegado o del director del departamento del que dependa el órgano actuante.

Todo ello sin perjuicio de la adopción de medidas cautelares.

- La entrada en el domicilio exige consentimiento expreso o autorización judicial.

En este último caso, será posible la adopción de medidas cautelares y deberá informarse al juez acerca de las circunstancias, incidencias y resultados de la entrada.

4. Denuncia pública[9]

La denuncia pública se regula en términos muy similares a la LGT/1963 (art. 114). De forma expresa, se indica que la denuncia no forma parte del expediente administrativo en caso de que, como consecuencia de la misma, se inicie un procedimiento de comprobación. De esta forma se garantiza el anonimato del denunciante. Entendemos, sin embargo, que resultaría conveniente proporcionar su identidad al obligado, que, de esta forma, puede articular mejor su defensa. A título de ejemplo, puede servir para demostrar, en su caso, los motivos espurios de la denuncia.

NOTAS

8. Cfr. Baena Aguilar, A. (1995) *El domicilio tributario en Derecho español*, Pamplona, Aranzadi, y A. Navarro Faure (1994) *El domicilio tributario*, Madrid, Marcial Pons.
9. *Vid.* Del Paso Bengoa, J. M. "Las denuncias públicas en la nueva Ley General Tributaria, ¿materia desclasificada?", *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*, óp. cit., págs. 405-414.

5. Comprobación e investigación

El art. 115.1 LGT otorga a la Administración, de manera genérica, las potestades necesarias para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Asimismo, se le atribuye, ya de manera específica, la potestad de calificar las operaciones realizadas por los obligados, con independencia de la que les hayan otorgado éstos (art. 115.2). Por último, contiene una previsión con especial incidencia en las Haciendas Locales. Así, declara actos administrativos provisionales todos los de concesión de beneficios fiscales, cuando estén condicionados al cumplimiento futuro de requisitos o bien su observancia no haya sido comprobada (art. 115.3). La consecuencia jurídica que se deriva de ello no es otra que la posibilidad de revisar estos actos, en perjuicio del obligado, sin necesidad de acudir a la revisión de oficio.

En este sentido, el art. 101.5 RGAT señala que los efectos del silencio se entienden sin perjuicio de la posibilidad de realizar posteriormente la comprobación prevista en el art. 115.3 LGT. Esto es, se contempla la posibilidad de que, una vez obtenido un beneficio fiscal por falta de resolución en plazo y consiguiente silencio positivo, aquél sea luego denegado como consecuencia de una comprobación posterior. Tal y como sucede con la norma legal que comentamos, entendemos que este precepto reglamentario sólo habilita a realizar esta ulterior actividad inquisitiva en caso de que la comprobación anterior no se haya podido realizar por causa no imputable a la Administración.

6. Plan de control tributario

El art. 116 LGT señala que la *"Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen"*. Si comparamos la dicción de este precepto con su antecedente, el art. 26 LDGC –que hablaba de un Plan nacional de inspección–, observamos dos matices importantes.

De un lado, podía entenderse el art. 26 LDGC en el sentido de que sólo afectaba al Estado, pues se hablaba de un Plan nacional. De otro, el art. 116 LGT utiliza el término control, en referencia no sólo a las actuaciones de inspección sino también las de gestión.

III. Actuaciones y procedimiento de inspección[10]

1. Facultades de la inspección de los tributos

Los arts. 171 a 173 RGAT han realizado un desarrollo y concreción de algunas de las facultades de la inspección. Por lo que se refiere al examen de la documentación de los obligados tributarios –art. 171–, se especifican, en primer lugar, los que pueden ser objeto de solicitud y análisis:

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

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

– Libros-registro establecidos por las normas tributarias.

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

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

Como puede comprobarse, se trata de un listado muy amplio que, incluso, contempla una cláusula residual que permite examinar cualquier documento con trascendencia tributaria. Estos documentos deben ponerse a disposición del personal inspector por parte de los obligados tributarios, a los que deberá concederse un plazo de 10 días para su aportación.

Por lo que se refiere a las modalidades de aportación, el art. 171.2 RGAT establece la posibilidad de que estos documentos puedan analizarse directamente, pudiéndose exigir, incluso, su visualización en pantalla o su impresión. Asimismo, se podrá obtener copia en cualquier soporte de los datos, libros o documentos anteriores.

En cuanto a la obligación de atender a los órganos de inspección, el art. 173 RGAT contiene varias disposiciones de interés. Así, en los casos en que se produzca la personación sin previa comunicación en el lugar donde deban practicarse las actuaciones, el obligado tributario o su representante deberán atenderles si estuviesen presentes. En su defecto, deberá colaborar cualquiera de las personas encargadas o responsables de tales lugares, sin perjuicio de que en el mismo momento y lugar se pueda requerir la continuación de las actuaciones en el plazo que se señale y adoptar medidas cautelares.

Por otra parte, se establece el deber, a cargo del obligado tributario o su representante, de hallarse presentes en las actuaciones inspectoras cuando a juicio del órgano de inspección sea preciso para la adecuada práctica de aquéllas.

Por último, se reconocen las siguientes facultades adicionales al personal inspector:

NOTAS

10. Una visión general de este procedimiento en la nueva Ley puede consultarse en Escribano López, F. "Notas al procedimiento de inspección en la nueva LGT", Revista Española de Derecho Financiero n.º 124, 2005.

– 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.

2. El procedimiento de inspección

El art. 145 LGT abre la Sección 2.ª del Capítulo IV, dedicada, ya exclusivamente, al procedimiento de inspección, de acuerdo con el concepto estricto que este precepto determina y en función de las consideraciones estructurales formuladas por nosotros al comienzo de este epígrafe. Las siguientes normas vienen, pues, referidas al desarrollo de la comprobación e investigación plena (por oposición a la limitada).

A) Iniciación

Por lo que se refiere al inicio del procedimiento de inspección y centrándonos en lo que se configura como iniciación a petición del obligado tributario, debe resaltarse que queda limitada a *"los términos establecidos en el artículo 149 de esta Ley"*, que se refiere a la solicitud de ampliación de alcance de las actuaciones.

Por tanto, la regla general será que la iniciación del procedimiento, por el momento, tenga lugar siempre de oficio.

B) Alcance de las actuaciones

Los arts. 148 y 149 LGT se dedican, correlativamente, a la clasificación de las actuaciones por su alcance y la solicitud de ampliación, derecho introducido en nuestro ordenamiento por el art. 28 LDGC[11]. En este punto resulta destacable una novedad importante en orden a los efectos del incumplimiento del plazo de seis meses, contados desde la solicitud del obligado tributario, para iniciar actuaciones de alcance general.

Efectivamente, es mucho más radical, que en el contexto antes vigente, la consecuencia que anuda el art. 149.3 al incumplimiento por la Administración de este plazo de seis meses. Ello *"determinará que las actuaciones inspectoras de carácter general no interrumpan el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general"*.

También cabe destacar la elevación al texto legal –art. 148 LGT– del concepto y efectos de las actuaciones generales y parciales. Su desarrollo reglamentario se encuentra en el art. 178.3 RGAT, que contempla los siguientes casos de actuaciones parciales:

– Cuando las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de comprobación.

Este supuesto es una mera reproducción de lo dispuesto en el art. 148.2 LGT, por lo que no supone novedad alguna.

– 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 p objeto la comprobación del régimen tributario aplicable.

– Cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario.

Pero la principal novedad del art. 178 RGAT consiste en establecer dos conceptos diferenciados. De un lado, la extensión de las actuaciones, que alude al número de obligaciones y períodos impositivos. De otro, el alcance, general o parcial, según concurran o no alguna de las tres circunstancias que acabamos de mencionar. El supuesto más importante de actuaciones parciales es, como sabemos, el que se produce cuando éstas no afectan a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria.

Pues bien, el art. 178.4 señala, con buen criterio, que la extensión y el alcance de las actuaciones debe hacerse consta. su inicio mediante la correspondiente comunicación. Es más, cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o períodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y período comprobado. Por último, en caso de actuaciones parciales deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas.

Como puede comprobarse, las menciones obligatorias según este precepto fijan de manera exacta la posición del

11. *Vid.* Jiménez García, C. A. "El alcance de las actuaciones en el procedimiento de inspección", *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*, óp. cit., págs. 535-548.

contribuyente dentro del proceso inspector, determinando, asimismo, el carácter de las liquidaciones que se le practiquen.

Para finalizar, el art. 178.5 RGAT señala que cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano podrá acordar de forma motivada:

– La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o períodos no comprendidos o, al contrario, excluir alguna obligación tributaria o período.

– La ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando, sin alterar su extensión. Asimismo, en actuaciones parciales cabe la posibilidad de acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria.

C) Tramitación del procedimiento de inspección

a) Lugar de las actuaciones

En cuanto al lugar de las actuaciones inspectoras, éstas podrán desarrollarse indistintamente, como regla general, en los siguientes (art. 151.1 LGT):

– 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.

– En las oficinas de la Administración Tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.

No obstante, esta norma general se excepciona en relación con los documentos, libros y contabilidad –mencionados en el art. 142.1 LGT–, salvo los registros exigidos por normas tributarias. Así, el art. 151.3 LGT señala que dichos elementos de prueba deberán ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario y en su presencia o de la persona que designe, salvo que aquél consienta su examen en las oficinas públicas. Sin embargo, se añade que se podrán analizar en las oficinas de la inspección las copias en cualquier soporte de los mencionados libros y documentos.

En el caso de los registros establecidos por las normas tributarias y sus justificantes, el art. 151.4 retorna a la norma general, ya que prevé la posibilidad de que se requiera su presentación en las oficinas de la Administración Tributaria.

Sin embargo, es necesario completar esta regulación con la contenida en la norma reglamentaria, ya que el art. 151.5 de la Ley le habilita para *"determinar el lugar de realización de determinadas actuaciones de inspección"*. En uso de esta habilitación, el art. 174.2 RGAT establece una serie de supuestos en los que los documentos y libros del art. 142.1 LGT, a pesar de lo dispuesto en el art. 151.4 LGT, no tienen por qué examinarse en el lugar donde deban hallarse legalmente. No obstante, la mayor parte de los casos constituyen, simplemente, una concreción de las excepciones que ya contiene la propia Ley. El único verdaderamente novedoso es el que permite examinarlos en las oficinas de la Administración, previa conformidad del obligado tributario.

b) Tiempo de las actuaciones[12]

Contando con la necesaria habilitación legal, el art. 182 RGAT desarrolla esta materia, distinguiendo según el sitio en que se realicen las actuaciones. En caso de que se trate de las oficinas públicas, las actuaciones podrán realizarse fuera del horario oficial de apertura al público de dichas oficinas o de la jornada de trabajo vigente cuando lo requieran las circunstancias de dichas actuaciones o medie el consentimiento del obligado tributario.

Si se trata de actuaciones desarrolladas en los locales del obligado tributario, podrán realizarse fuera de la jornada laboral de oficina o de la actividad en dos supuestos:

– Si media el consentimiento del obligado tributario.

– Cuando se considere necesario para que no desaparezcan, se destruyan o alteren elementos de pruebas o las circunstancias del caso requieran que las actuaciones de inspección se efectúen con una especial celeridad y se obtenga, en ambos supuestos, la previa autorización del órgano competente de la Administración Tributaria.

El obligado tendrá derecho a obtener copia de la referida autorización.

c) Plazo de duración máxima de las actuaciones inspectoras y efectos de su incumplimiento

· Reglas de cómputo

La LGT continúa manteniendo de actualidad los matices que suscita la controversia acerca de la sumisión de las actuaciones inspectoras a plazos máximos de duración. En primer lugar, el plazo máximo general continúa en doce meses

NOTAS

12. Cfr. Juan Lozano, A. "Algunos interrogantes en torno a la inactividad de las Administraciones tributarias", *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Rafael Calvo Ortega*, II, óp. cit., págs. 661-682, y Martos García, J. J. "Plazos máximos para resolver los procedimientos en la nueva Ley General Tributaria", en la misma obra, págs. 701-734.

(art. 150.1 LGT), pero se modifican las reglas de cómputo para acercarse, parcial que no totalmente, al régimen general de la LRJAPyPAC. La fecha de inicio del cómputo continúa fijada en la de notificación de las actuaciones –a diferencia de lo establecido en la LRJAPyPAC–, pero sí que nos acercamos ya al régimen general administrativo por lo que respecta a la determinación del *dies ad quem* para entender cumplidos los plazos: *"se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de la misma"* (art. 150.1).

En segundo lugar, se sigue manteniendo la posibilidad de ampliar el plazo máximo de actuaciones inspectoras en los dos supuestos tradicionales: especial complejidad y ocultación de una actividad económica. El art. 150.1 a) LGT ha terminado por zanjar las dudas que existían anteriormente acerca de si la Ley limita o no los supuestos en que podrá considerarse que hay especial complejidad de las actuaciones. Así afirma *"que concurre esa circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente"*.

En cuanto a la determinación de los supuestos de paralización justificada del cómputo de la duración de las actuaciones, el art. 150.1 LGT, como normativa específica del procedimiento de inspección, prefiere en este punto efectuar una remisión al Capítulo II del Título III: *"A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del art. 104 de esta Ley"*[13]. En definitiva se produce una deslegalización absoluta de esta cuestión que, como veremos al analizar los efectos, ha sido utilizada para la introducción de alguna disposición muy discutible.

· La ampliación del plazo máximo

Como sabemos, el art. 150.1 LGT contempla la posibilidad de que el plazo general de 12 meses resulte ampliado por otros 12, hasta alcanzar un máximo de 24. Dicha posibilidad se abre, como ya hemos visto, en dos casos. Sin embargo, como también hemos visto, el art. 150.1 señala que esta ampliación se producirá con el alcance y requisitos que se determinen por la norma reglamentaria. Asimismo, el primero de los presupuestos habilitantes de la ampliación –la existencia de especial complejidad– se encuentra formulado de manera abierta, previendo la intervención de la fuente normativa secundaria.

Por todo ello, el art. 184 RGAT desarrolla esta materia, introduciendo algunas novedades de relevancia. En primer lugar, señala que, sea cual sea la extensión de las actuaciones, basta con que alguna de las circunstancias indicadas concurra en cualquiera de las obligaciones y períodos impositivos comprendidos. Ello determina, a su vez, la posibilidad de ampliación del plazo para la totalidad de las actuaciones, incluyendo las obligaciones y períodos no afectados por el motivo.

En segundo lugar, especifica cuáles son las situaciones que determinan una especial complejidad de las actuaciones, a saber:

– El volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.

– Se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios.

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

– El obligado tributario esté integrado en un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

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

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

– Se investigue a los obligados tributarios por su posible intervención en una red o trama organizada cuya finalidad presunta sea defraudar o eludir la tributación que corresponda u obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales.

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

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

NOTAS

13. Art. 104.2 LGT: *"Los períodos de interrupción justificadas que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones imputables en el procedimiento por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución"*.

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

En tercer lugar, la norma también contiene una precisión acerca del segundo de los presupuestos habilitantes de la ampliación. Así, señala que se entiende que el obligado tributario ha ocultado alguna de las actividades cuando no haya presentado declaración respecto a dichas actividades o éstas sean distintas de las declaradas por el obligado tributario en la declaración censal. A estos efectos, se considera actividad distinta de la declarada la prevista en un grupo de la tarifa del Impuesto sobre Actividades Económicas diferente de aquel en el que el obligado tributario se encuentre dado de alta o la que se desarrolle en una unidad de local no incluida en la declaración censal.

Como cautela importante, el precepto aclara que no podrá solicitarse la ampliación hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde el inicio de actuaciones. No obstante, este plazo mínimo tiene una excepción, ya que no será aplicable cuando la apreciación de las circunstancias haya sido realizada por el propio órgano competente para liquidar.

· Naturaleza y efectos de su incumplimiento

En cuanto a la naturaleza del plazo máximo de duración de las actuaciones, establecido en el art. 150.2 LGT, el legislador quiere acabar, de una vez por todas, con la polémica doctrinal y jurisprudencial a que hemos asistido en los últimos años: el *"incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación"*.

En cuanto a los efectos del incumplimiento del plazo máximo de duración, y de la tradicional interrupción injustificada superior a seis meses, se ha incorporado una importante novedad y algunas precisiones respecto a lo previsto en el art. 29.3 LDGC. Así, el art. 150.3 LGT especifica que *"el incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento"*. No obstante, debe advertirse que se trata de una norma únicamente aplicable al incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones, pero no a la hipótesis de interrupción injustificada de las mismas por tiempo superior a seis meses, lapso durante el cual sí que sigue devengándose la prestación accesoria.

Las otras novedades son, en realidad, precisiones que se han añadido a la determinación de los dos efectos tradicionales que determina la interrupción injustificada superior a seis meses de las actuaciones inspectoras y el incumplimiento de su plazo máximo de duración. Se considerará no interrumpida la prescripción, y se revitaliza la posibilidad de acogerse a los recargos por regularización espontánea (art. 27 LGT). No hay variación en la identificación de los dos efectos, aunque sí la hay en la incorporación del segundo a la Ley. Lo que se ha hecho es especificar a partir de qué momento y condiciones se entiende nuevamente interrumpida la prescripción tras la interrupción injustificada o el incumplimiento del plazo máximo de duración. Nos dice el art. 150.2 a) LGT: *"En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos casos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse"*.

Es decir, no basta con la reanudación de las actuaciones mediante su continuación por simple inercia, sino que surge la obligación de enviar, prácticamente, un nuevo requerimiento, o bien documentarlo mediante diligencia, con la determinación del alcance de las actuaciones a desarrollar como requisito esencial de validez.

No basta la reanudación de actuaciones; surge la obligación de enviar, prácticamente, un nuevo requerimiento

Más novedosa es la previsión contenida en el art. 184.7 RGAT: la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, sea cual sea la obligación o período a que se refieran, tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento. Al igual que sucede con otras disposiciones del reglamento relativas al cómputo de plazos e interrupción de la prescripción, la que acabamos de exponer es de muy dudosa legalidad. Así, no parece que pueda defenderse que se interrumpe la prescripción de una obligación y período respecto de la que no se ha realizado actuación alguna.

d) Medidas cautelares

Como sabemos, el art. 146 LGT permite que los funcionarios que desarrollen funciones de inspección adopten medidas cautelares para el aseguramiento de los medios de prueba, previsión que aparece desarrollada en el art. 181 RGAT. Las medidas que pueden adoptarse son las siguientes (arts. 146.1 LGT y 181.2 RGAT):

– El precinto, que se realizará mediante la ligadura sellada o por cualquier otro medio que permita el cierre o atado de

libros, registros, equipos electrónicos, sobres, paquetes, cajones, puertas de estancias o locales u otros elementos de prueba, a fin de que no se abran sin la autorización y control de los órganos de inspección.

– El depósito, que consiste en poner los elementos de prueba bajo la custodia o guarda de la persona que determine por la Administración.

– La incautación, que se realiza mediante la toma de posesión de elementos de prueba de carácter mueble, debiéndose adoptar las medidas que fueran precisas para su adecuada conservación.

En todo caso y como recuerda el art. 146.2 LGT, las medidas cautelares deberán ser proporcionadas, sin que puedan adoptarse las que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

Por último, el art. 146 LGT recuerda que las medidas cautelares no sólo deben ser proporcionadas, sino también temporales, existiendo el deber de levantarlas en cuanto desaparezcan las circunstancias que la motivaron.

D) Terminación de las actuaciones

Las denominaciones otorgadas por la LGT a los preceptos de la Subsección 3.ª de la Sección 2.ª del Capítulo IV pueden inducir algo a confusión, puesto que, en realidad, el procedimiento de inspección finaliza con las liquidaciones derivadas de la tramitación de las actas y no con ellas mismas. En el Capítulo dedicado a la inspección no se incluye ningún precepto específicamente dedicado a las liquidaciones, por lo que el análisis de su régimen jurídico requiere, de un lado, el estudio del art. 101, que opera como precepto general referido a todos los procedimientos liquidatorios. De otro, la exégesis comparativa con el régimen de las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación limitada que pueden desarrollar los órganos inspectores.

Aunque no se trata ahora de volver por completo sobre la comprobación limitada, en las consideraciones que siguen resulta fundamental partir de los efectos de la regularización practicada en la misma y que se establecen, tal y como conocemos, en el art. 140 LGT. Según este precepto, dictada la resolución, *"la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere la letra a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución"*.

El precepto califica como liquidación provisional a la resolución que pone fin al procedimiento, en el caso de que proceda. De tal forma que los efectos preclusivos de los resultados de la comprobación limitada quedan referidos a los "medios" utilizados en el desarrollo de dichas actuaciones. A efectos prácticos, sin embargo, puede afirmarse, como ya hicimos, que se trata de liquidaciones "cuasi definitivas".

El art. 140 se inserta en el contexto establecido, con carácter general, en el art. 101 LGT, que regula el concepto y clases de liquidaciones, tal y como conocemos[14]. Por tanto, hemos de asumir el carácter parcialmente definitivo de las liquidaciones que pueden resultar de las actuaciones inspectoras (arts. 101.4 y 148.3). Es decir, lo que ahora se reconoce por el juego de estos dos preceptos es algo que había afirmado la jurisprudencia en los últimos años.

Estas previsiones han sido desarrolladas y aclaradas por el art. 190 RGAT. El precepto señala que las liquidaciones derivadas de actuaciones parciales tendrán carácter provisional. Sin embargo, los elementos comprobados mediante tales actuaciones no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior.

Los elementos comprobados no podrán regularizarse nuevamente

También son provisionales las liquidaciones derivadas de ciertas actuaciones de alcance general, a saber (art. 190.2, 3 y 4):

a) En caso de que, como señala el art. 101.4 a) LGT, alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme.

Se entenderá que se producen estas circunstancias, entre otros casos, cuando:

– Se dicten liquidaciones respecto de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Renta de no Residentes o Impuesto sobre el Patrimonio, en tanto no se hayan comprobado las autoliquidaciones del mismo año natural por este último tributo y el impuesto sobre la renta que proceda.

14. *"Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas. Tendrán la consideración de definitivas: a) las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo; b) las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter"*.

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

– Se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas.

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

En estos casos, los elementos comprobados podrán ser objeto de regularización posterior como consecuencia del nuevo procedimiento inspector cuya omisión determina, en el momento de práctica de la liquidación, el que ésta tenga el carácter de provisional. Ahora bien, dicha provisionalidad absoluta sólo se da en relación con los elementos afectados por las situaciones indicadas.

b) Cuando, de conformidad con lo previsto en el art. 101.4 a) LGT, existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible. La norma reglamentaria se ocupa de especificar tales supuestos:

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

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

– Se compruebe la procedencia de una devolución y las actuaciones inspectoras se hayan limitado a verificar que la declaración se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad o en los registros, de conformidad con lo dispuesto en el art. 178.3 c) del propio RGAT.

– Se realicen actuaciones de comprobación e investigación por los servicios de intervención en materia de Impuestos Especiales.

En estas situaciones, la liquidación también es absolutamente provisional, pudiendo ser alterada con posterioridad en cuanto a los elementos afectados por las circunstancias señaladas.

c) En los demás casos adicionales a los anteriores:

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

– Concluyan las actuaciones de comprobación e investigación en relación con parte de los elementos de la obligación tributaria, siempre que ésta pueda ser desagregada.

– En un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria.

En este supuesto se dictará una liquidación provisional como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado.

– Cuando así se determine en otras disposiciones legales o reglamentarias.

En este último grupo de supuestos no se da una situación de imposibilidad física o jurídica para la práctica de la liquidación, lo que determina que los efectos de la provisionalidad sean más limitados. Por ello, el art. 190.6 RGAT señala que los elementos comprobados mediante tales actuaciones no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior.

Para finalizar, debe resaltarse que el art. 183 RGAT ha generalizado el trámite de audiencia previo a la firma de las actas de conformidad o de disconformidad.

3. Las actas de inspección

A) Contenido

En el art. 153 LGT se han mantenido y actualizado los términos del art. 145 LGT de 1963. También se ha incorporado una novedad relevante para terminar con la problemática relativa a la articulación con un eventual procedimiento sancionador posterior. Así, las actas deben contener, letra g) del precepto, la *"existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias"*, por lo que ya no cabe el silencio del actuario sobre este punto.

B) Clases

De las distintas clasificaciones de las actas establecidas en el RGIT de 1986, la LGT recoge, expresamente, la tipología derivada de las diferencias en orden a su tramitación en función de la tradicional firma en conformidad o disconformidad, más la novedad que supone la introducción de las actas con acuerdo.

a) Actas de conformidad

De acuerdo con la sistemática empleada por este Capítulo IV, bajo el título "Actas de conformidad", se ha agrupado en el art. 156 LGT el régimen de los arts. 55 y 60 del anterior Reglamento de Inspección de los Tributos (en adelante, RGIT de 1986), sin incorporar novedades significativas.

El art. 156.4 LGT consagra que la conformidad se presta a la propuesta de liquidación, que no incluye la sanción como componente de la deuda tributaria; pero, en el eventual caso de que ésta resultara impuesta al resolverse un procedimiento sancionador, se aplicará sobre su importe la reducción prevista en el art. 188.1 LGT. Esto es, la tradicional reducción del 30%.

Pero, además, ha de tenerse en cuenta la novedad que supone la posible acumulación de esta reducción con la nueva reducción del 25%, que se introduce en el art. 188.3 LGT, cuya justificación estriba en el intento de superar el incremento de litigiosidad.

Las previsiones legales son objeto de desarrollo por el art. 187 RGAT. Así, su apartado segundo se ocupa de la forma de proceder en los casos en que la conformidad es parcial, distinguiendo entre diferentes supuestos, según que resulte o no cantidad a devolver de la propuesta a la que se ha prestado aquélla. En caso negativo, se formalizarán simultáneamente dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos:

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

– Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria.

Así las cosas, la cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad minorará la contenida en el acta de disconformidad. De esta forma, aunque el acta de disconformidad contiene la totalidad de la propuesta de regularización, la suma de ambas determina la deuda total, sin que existan duplicidades.

Al objeto de reducir las sanciones, se reflejan separadamente los elementos en los que existe acuerdo

En caso afirmativo, esto es, si la propuesta a la que se ha prestado conformidad arroja un saldo a devolver, se formalizará una única acta de disconformidad en la que se harán constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad a efectos de la aplicación de la reducción de la sanción. De esta forma, resulta una sola liquidación por la compensación de los resultados a devolver –conformidad– y a ingresar –disconformidad–, aunque se reflejan separadamente los elementos en los que existe acuerdo, al objeto de reducir las sanciones.

Una vez firmada el acta de conformidad, se entenderá dictada y notificada la liquidación de acuerdo con la propuesta formulada en ella si transcurrido el plazo de un mes, contado desde el día siguiente al de la fecha del acta, no se ha notificado al obligado tributario acuerdo del órgano competente para liquidar (arts. 156.3 LGT y 187.3 RGAT). Dicho acuerdo puede tener alguno de los siguientes contenidos:

– Rectificación de errores materiales.

En este caso, el procedimiento finaliza con la notificación de este acuerdo de rectificación de errores, sin que se prevea un nuevo trámite de audiencia.

– Orden de completar el expediente.

En tal situación, se dejará sin efecto el acta formalizada, se notificará esta circunstancia al obligado tributario y se realizarán las actuaciones que procedan cuyo resultado se documentará en un acta que sustituirá a todos los efectos a la anteriormente formalizada y se tramitará según proceda.

– Confirmación de la liquidación derivada del acta.

Tal y como sucede en caso de rectificación de errores, el procedimiento termina con la notificación de este acuerdo.

– Pronunciamiento acerca de la existencia de un error en la apreciación de los hechos o de una indebida aplicación de las normas jurídicas.

En dicha situación, se concederá un plazo de 15 días al obligado para que formule alegaciones. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada.

b) Actas de disconformidad

En relación con las actas de disconformidad, el art. 157 LGT, además de reconocer un trámite previo de audiencia ante de su firma, mantiene la obligación de complementar su motivación con un informe ampliatorio, la determinación del plazo para la presentación de alegaciones, la facultad de ordenar la práctica de actuaciones complementarias *"en los términos que se establezcan reglamentariamente"*, así como el deber de resolver, expresamente, el procedimiento mediante el dictado y notificación de la liquidación.

En caso de que se ordene completar el expediente, deberá notificarse al obligado tributario, procediéndose de la siguiente forma (art. 188.4 RGAT):

– Si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considera necesario modificar la propuesta de liquidación

se dejará sin efecto el acta incoada y se formalizará una nueva acta que sustituirá a todos los efectos a la anterior y se tramitará según corresponda.

– Si se mantiene la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, se concederá al obligado tributario un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones que estime oportunas.

Una vez recibidas las alegaciones o concluido el plazo para su realización, el órgano competente para liquidar dictará el acto administrativo que corresponda, que deberá ser notificado.

Si se acuerda rectificar la propuesta contenida en el acta, por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 15 días efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada (art. 188.3 RGAT).

Por lo que se refiere a la emisión y notificación de la liquidación, puede destacarse que, si bien el tradicional plazo de un mes, para dictar liquidación por el inspector-jefe desde la finalización del plazo de alegaciones, venía establecido por vía reglamentaria en el art. 60.4 RGIT de 1986, el silencio de la LGT y el asentamiento del juego ordinario del plazo de duración máxima de las actuaciones inspectoras, pueden permitir su supresión. Esto es, precisamente, lo que ha hecho el art. 188 RGAT.

c) Actas con acuerdo

La introducción de las actas con acuerdo es una de las cuestiones que más polarizaron el debate durante el período de elaboración y tramitación parlamentaria de la LGT[15]. De conformidad con su art. 155, los supuestos en que puede resultar factible alcanzar un acuerdo entre el obligado tributario y la Administración son los siguientes:

– 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 precisa la realización de estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.

Evidentemente, la redacción dada al segundo supuesto admite una interpretación muy amplia sobre su ámbito de aplicación, por lo que habrá que aguardar a lo que nos depare la práctica, en orden a formular un juicio respecto control del vasto espacio de discrecionalidad que el precepto permite. También se concede a la Administración la iniciativa para ofertar al obligado tributario la suscripción de un acuerdo, sin que se reconozca relevancia jurídica alguna a la posible iniciativa de este último no atendida por la inspección[16].

No obstante y por el momento, la realidad nos muestra que la aplicación práctica de este tipo de actas ha sido extremadamente limitada.

NOTAS

15. *Vid.* Bilbao Estrada, I. "Luces y sombras de las actas con acuerdo: un estudio de su régimen jurídico", *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*, óp. cit., págs. 359-380; Delgado Pacheco, A., "Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria", en la misma obra, págs. 415-438; y Marínez Muñoz, Y. (2004) *Las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons.
16. Art. 155.7: "*La falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de acta de conformidad o disconformidad*".