

## CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia sobre el nuevo Reglamento en el marco del curso sobre actualización tributaria)

### EL NUEVO REGLAMENTO DE GESTIÓN E INSPECCIÓN (y II). ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA E INSPECCIÓN

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

#### **Extracto:**

EL Centro de Estudios Financieros imparte desde hace 15 años el Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria, dirigido a asesores tributarios y profesionales del Derecho. En el marco de este curso tiene lugar una serie de ponencias de candente actualidad. Así, recientemente se ha tratado el nuevo Reglamento de Gestión e Inspección publicado en el BOE el 5 de septiembre de 2007, y que será aplicable, con carácter general, a partir de 1 de enero de 2008.

En la primera sesión sobre el tema, celebrada el día 15 de noviembre de 2007, se ha abordado la primera parte de la regulación reglamentaria. En concreto, el ámbito de aplicación, las obligaciones tributarias formales, los principios y disposiciones generales de aplicación de los tributos y las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios. El siguiente resumen de esta ponencia se realiza haciendo especial énfasis en los aspectos más novedosos de la nueva regulación.

Con la idea de hacer la *Revista de Contabilidad y Tributación* más viva, incluimos esta sección en la que recogemos resumidamente algunas de las ponencias del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria.

**Palabras clave:** gestión, inspección y procedimiento.

# Sumario

## I. Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria.

- 1.1. Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos (arts. 122 a 125).
- 1.2. Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución (arts. 126 a 130).
- 1.3. Procedimiento para la ejecución de las devoluciones tributarias (arts. 131 y 132).
- 1.4. Procedimiento iniciado mediante declaración (arts. 133 a 135).
- 1.5. Procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado (arts. 136 y 137).
- 1.6. Procedimiento para la inclusión en el sistema de cuenta corriente tributaria. (arts. 138 a 143).
- 1.7. Actuaciones y procedimientos de comprobación de obligaciones tributarias formales (arts. 144 a 154).
- 1.8. Procedimiento de verificación de datos (arts. 155 y 156).
- 1.9. Procedimiento de comprobación de valores (arts. 157 a 162).
- 1.10. Procedimiento de comprobación limitada (arts. 163 y 165).

## II. Actuaciones y procedimiento de inspección.

- 2.1. ¿Cuáles son las principales novedades?
- 2.2. Facultades de la inspección de los tributos.
- 2.3. Lugar de las actuaciones inspectoras.
- 2.4. Horario de las actuaciones del procedimiento inspector.
- 2.5. Iniciación del procedimiento de inspección.
- 2.6. Duración del procedimiento inspector.
- 2.7. Terminación del procedimiento de inspección.
- 2.8. Formas de terminación del procedimiento inspector.
- 2.9. Disposiciones especiales del procedimiento inspector.

## I. ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

### ¿Cuáles son sus efectos sobre posteriores procedimientos de inspección?

El Real Decreto 1065/2007 constituye el primer Reglamento de Gestión en el Derecho tributario español, ya que con anterioridad a su aprobación nos encontrábamos en un ámbito de regulación parcial, contenido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Las características conceptuales del nuevo procedimiento de gestión son: el integrar una serie de comprobaciones desplazadas desde inspección, redefinir competencias y aunar un sistema dual donde se integran procedimientos de gestión estricta con otros de comprobación. Desde el punto de vista formal, constituye un auténtico «enjambre» de procedimientos, con un problema clave, que es la posibilidad de «cierre» de posteriores comprobaciones, además de la falta de atribución de competencias orgánicas.

Los procedimientos se pueden clasificar en:

- Procedimientos con un componente fundamental de gestión:
  1. Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos. Solo se comprobará que la autoliquidación sea formalmente correcta (opera en el ámbito del IRPF, IVA e IS, en aquellos casos en que sale a devolver al contribuyente).
  2. Procedimiento para la ejecución de las devoluciones tributarias. Realmente es un «proceso» interno de ejecución material.
  3. Cuenta corriente tributaria (se enmarca por primera vez como procedimiento de gestión).
- Procedimientos con opción de efectuar comprobaciones:
  1. Procedimientos para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución (ante equivocaciones del contribuyente, por ejemplo, en IRPF, incorporó dos veces un rendimiento).

2. Procedimiento iniciado mediante declaración (en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).
  3. Procedimiento para la concesión de beneficios de carácter rogado.
- Procedimientos de comprobación:
    1. De obligaciones formales:
      - Comprobaciones censales (de importancia creciente, puesto que lo declarado en el modelo 036 es una información de gran utilidad para la Administración tributaria, aunque no la releva de la carga de la prueba, y porque la sanción por incumplimiento de las obligaciones censales es actualmente muy elevada).
      - Comprobaciones de domicilio (también de importancia creciente).
      - Comprobaciones de presentación de declaraciones.
      - Comprobaciones de otras obligaciones formales.

2. De obligaciones sustantivas o materiales:

- Comprobación de valores.
- Verificación de datos.
- Comprobaciones limitadas.

Con estos dos últimos procedimientos se han «arañado» facultades de comprobación a la inspección.

El Título IV del nuevo Reglamento es el dedicado a las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria, comenzando el mismo con las Disposiciones generales (arts. 116 a 121).

En el Capítulo I se regula lo que se entienden por **órganos de gestión**, que lo son las Dependencias, entendidas como aquellas que tienen un Inspector-Jefe que puede dictar un acto administrativo.

Interesa destacar en lo relativo a la **documentación de las actuaciones** que en la misma solo se concreta la documentación presentada por el contribuyente para comunicar su situación tributaria a la Administración (declaraciones, declaraciones verbales, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución) y la presentada por el contribuyente para modificar la situación inicialmente comunicada (declaraciones complementarias/sustitutivas, autoliquidaciones complementarias, comunicaciones de datos complementarias/sustitutivas y solicitudes de devolución complementarias/sustitutivas).

Pero no se contiene artículo alguno destinado a establecer la obligación de documentación de las actuaciones por los órganos gestores ni, por supuesto, al plazo o forma de hacerlo. Es criticable esta ausencia dado que para que opere la preclusión, es decir, para evitar que se puedan volver a realizar posteriores comprobaciones sobre el mismo hecho imponible, es indispensable que haya quedado reflejado en el expediente toda la documentación que se aportó a las actuaciones, que la misma fue examinada y posteriormente calificada.

El Capítulo II entra a regular detalladamente los distintos procedimientos. En todos ellos se analizan los siguientes aspectos: facultades que se conceden durante su tramitación a los órganos de gestión, la naturaleza del mismo, es decir, si es uno de gestión propiamente o que permite efectuar comprobaciones, su carácter interruptivo de la prescripción y finalmente su vinculación respecto a un posible procedimiento posterior de inspección.

### **1.1. Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos (arts. 122 a 125).**

Su **ámbito de aplicación** son las devoluciones derivadas de la mecánica liquidatoria de los tributos y abonos a cuenta.

Respecto a sus **fases**:

- Se inicia a instancia de parte según el Reglamento, no obstante, cabría preguntarse si no hay algún supuesto en que fuera posible su iniciación de oficio.
- Consiste en el mero contraste de lo declarado con los datos y antecedentes que obran en poder de la Administración. Podría iniciarse un ulterior procedimiento de carácter comprobador en caso de: defecto formal, error aritmético, discrepancias, o cuando concurran circunstancias que lo justifiquen.
- Termina por: caducidad, reconocimiento de la devolución (con posibilidad de comprobaciones ulteriores o de retención cautelar) o inicio de un procedimiento de carácter comprobador (de ámbito delimitado y que debe notificarse expresamente).

Los caracteres son:

- No concede facultades a los órganos de gestión.
- Es un procedimiento estricto de gestión.
- Interrumpe el plazo de prescripción.
- Su resultado no vincula a la inspección.

## 1.2. Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución (arts. 126 a 130).

A diferencia del anterior procedimiento, este es más complejo y procede cuando ha habido un ingreso indebido en el sentido estricto del artículo 221 de la LGT. El procedimiento es aplicable cuando concurren dos circunstancias: que exista la previa presentación de una autoliquidación y que el resultado de la rectificación no sea un mayor ingreso, y esto, cualquiera que sea el motivo de la devolución (pudo, por ejemplo, haber sido inicialmente un ingreso debido y después devenir indebido).

### Fases:

- Inicio:
  - El cómputo del plazo se inicia con la presentación de la declaración, autoliquidación, comunicación de datos o solicitud de devolución cuya rectificación se pretende, teniendo como límite la fecha de prescripción y nunca procederá cuando exista una comprobación en curso.
  - Contenido: de entre los diversos datos que deben constar en la solicitud, son fundamentales los hechos, razones y petición en que se concreta la misma, puesto que esto va a definir el alcance de la posible actuación comprobadora, por ejemplo, si se pide que se rectifique la autoliquidación solo por el concepto de rendimiento del trabajo, los órganos de gestión solo podrán centrarse en dicho concepto. Destaca el potencial crecimiento de las cuestiones que se dilucidan en estos procedimientos.
  - «Cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario» (art. 126.3).
- Tramitación. Respecto al ámbito susceptible de comprobación, son fundamentales las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación. Si da lugar a una devolución deben comprobarse:
  - La realidad del ingreso y la procedencia del titular.
  - En caso de tributos repercutidos:
    - Que se hayan repercutido en factura.
    - Que hayan sido ingresadas: consignadas en las declaraciones del que las repercutió.
    - Que no hayan sido devueltas.
    - Que el obligado tributario que las soportó no tenga derecho a la deducción total o parcial.

- En caso de retenciones o pagos a cuenta:
  - Que el sujeto retenido no se ha deducido las retenciones.

Es un procedimiento de gestión con opción de efectuar comprobaciones. Las facultades para la comprobación, que se pueden ejercer como potestad, son las siguientes:

- Examen de la documentación presentada y contraste con los datos obrantes en la Administración.
- Dirigir requerimientos al propio obligado tributario.
- Requerimientos a terceros relativos a información aportada con carácter general (a través de los modelos ordinarios de suministro de información), no los requerimientos individualizados de información.
- Solicitar informes.

Destaca la importante novedad del trámite de audiencia: «finalizadas las actuaciones se notificará al interesado la propuesta de resolución para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho, salvo que la rectificación que se acuerde coincida con la solicitada por el interesado, en cuyo caso se notificará sin más trámite la liquidación que se practique».

- Termina por resolución expresa o silencio negativo. La resolución será motivada, incluirá los datos de la devolución, cuando haya reconocido el derecho a obtenerla y una liquidación provisional en el caso de que se acuerde rectificar la liquidación. Destaca el carácter vinculante de la resolución, lo que proporciona una indudable seguridad para el contribuyente. Así, el artículo 128.1 dispone: «la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva liquidación en relación con el objeto de la rectificación de la autoliquidación, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación». De este modo las excepciones a dicho carácter son:
  - Que los ámbitos no sean estrictamente coincidentes.
  - Que en un posterior procedimiento de comprobación o investigación se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución.

El artículo 129 contempla **las especialidades en este procedimiento en el caso de autoliquidaciones relativas a ingresos a cuenta, retenciones o cuotas soportadas.**

Cabe que las autoliquidaciones de retenedores u obligados tributarios que hayan repercutido impuestos sean impugnadas por quienes soportaron las retenciones o repercusiones.

Con anterioridad era posible la impugnación de los actos individualizados de retención o repercusión con un importante problema de plazo. Actualmente:

- El sujeto que ha retenido o repercutido puede efectivamente rectificar su autoliquidación.
- El sujeto que ha soportado la retención o repercusión puede:
  - Recurrir el acto de repercusión/retención.
  - Solicitar la rectificación de la autoliquidación del que le ha repercutido o retenido.

Cuando lo solicita el retenido o repercutido son aplicables idénticos requisitos que cuando lo impugna el retenedor o el sujeto que ha repercutido.

Se regula el procedimiento, órgano competente y plazo, siendo la tramitación conjunta con ambos afectados.

El artículo 130 regula las especialidades en casos distintos de las autoliquidaciones.

### **1.3. Procedimiento para la ejecución de las devoluciones tributarias (arts. 131 y 132).**

Es un procedimiento de carácter interno y de mera ejecución de un acto administrativo previo del que trae causa. Procede no solo cuando se haya reconocido el derecho a la devolución en un procedimiento de devolución (arts. 122 a 125) o de rectificación (arts. 126 a 130), sino en el resto de supuestos en los que proceda ejecutar una devolución que trae causa de un acto administrativo que la reconozca. Destacan el derecho de acceso de los contribuyentes afectados, la posibilidad de solicitar garantías [art. 81.3 a) de la LGT y art. 118 de la LIVA] y la transmisión del derecho a la devolución.

### **1.4. Procedimiento iniciado mediante declaración (arts. 133 a 135).**

Procede en escasos supuestos, cuando la normativa del tributo establezca que la gestión se inicia mediante la presentación de una declaración en la que se manifiesta la realización del hecho imponible y los elementos de cuantificación de la deuda (en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

#### **Fases:**

- Se inicia por declaración del sujeto pasivo o por comunicación del órgano competente en caso de caducidad.

Su plazo de duración es de 6 meses o el establecido por la normativa del tributo.



Las facultades de que dispone el órgano son casi absolutas. Según la LGT son: análisis de los datos consignados por el contribuyente, comparación con los datos obrantes en poder de la Administración, requerir al contribuyente para aclarar datos o aportar justificantes y comprobación de valores. El Reglamento añade la facultad de realizar requerimientos a terceros, siendo dudosa su cobertura legal, así como sus límites. ¿Sería posible, incluso, requerimientos financieros, los relativos a movimientos de cuentas, los cuales están altamente protegidos? Esto sería difícilmente aceptable.

- Termina por caducidad, liquidación coincidente con los datos declarados o resolución con liquidación (cuando se hayan realizado actuaciones y los datos o valores no coincidan con los declarados). La propuesta de resolución debe notificarse previamente, se supone que para la realización de alegaciones, puesto que no se menciona la existencia de un trámite de audiencia.

Se trata siempre de liquidaciones provisionales.

La resolución tiene carácter vinculante, salvo que los ámbitos no sean estrictamente coincidentes o que en un posterior procedimiento de comprobación o investigación se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución.

### **1.5. Procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado (arts. 136 y 137).**

#### **Fases:**

- Se inicia siempre a instancia del contribuyente.
- Su plazo: habrá que estar al que en cada caso acuerde la normativa reguladora, y en su defecto el plazo será de 6 meses.
- El ejercicio de las facultades es potestativo (examen de datos y documentos aportados o requeridos por el contribuyente o por terceras personas). Pero si no se efectúa la comprobación de los requisitos, el reconocimiento tendrá carácter provisional.
- El trámite de audiencia solo se prevé para el caso de resolución denegatoria.
- Termina por resolución expresa o por silencio negativo.

#### **Efectos del reconocimiento de los beneficios fiscales:**

El reconocimiento de los beneficios fiscales surte efectos desde el momento en que así lo establezca su normativa propia o, en su defecto, desde la fecha de reconocimiento.

Tiene carácter provisional cuando los requisitos para su concesión no hayan sido comprobados (posible supuesto de litigios) o existan condiciones futuras.

Respecto al mantenimiento del beneficio:

- La regla general es que no hace falta reiterar la solicitud salvo cambio de circunstancias.
- El contribuyente debe comunicar las modificaciones relevantes, si bien la Administración también podrá actuar de oficio.
- En caso de incumplimientos sobrevenidos se pierde el derecho al beneficio sin necesidad de acto administrativo *ad hoc*. La regla general, en estos casos, es que la regularización se produce en la declaración correspondiente a la fecha del incumplimiento.
- Se permite la posibilidad de comprobaciones ulteriores (gestión e inspección).

### **1.6. Procedimiento para la inclusión en el sistema de cuenta corriente tributaria (arts. 138 a 143).**

El sistema de cuenta corriente tributaria es un mecanismo de compensación sistematizada en el tiempo que tiene por objeto agilizar pagos y cobros evitando desplazamientos económicos en una dirección cuando es previsible que en plazos muy breves se produzcan otros en el sentido contrario. No impide la comprobación de los conceptos incorporados.

Respecto a su **ámbito de aplicación**:

- **Ámbito subjetivo.** Podrán acogerse aquellos obligados tributarios que reúnan los siguientes requisitos:
  - Que realicen actividades empresariales o profesionales y que, como consecuencia del ejercicio de las mismas, presenten periódicamente autoliquidaciones de IVA o retenciones o ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo, de actividades profesionales, agrícolas y ganaderas, o premios.
  - Que en el ejercicio anterior a la solicitud, el importe de los créditos reconocidos hubiesen representado al menos el 40% de las deudas tributarias devengadas durante dicho período.
  - Cumplimiento de las siguientes condiciones:
    - Estar dado de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores y en el IAE, si resulta obligado.
    - Estar al corriente en la presentación de autoliquidaciones y declaraciones de IVA, IRPF, IRNR o IS cuyo plazo de presentación haya vencido en los 12 meses anteriores a la solicitud.
    - Estar al corriente de pago de deudas tributarias y sanciones. No tener pendiente responsabilidades civiles por delitos contra la Hacienda Pública.

- Que el solicitante no haya renunciado al sistema de cuenta corriente o no le haya sido revocada la autorización en el año natural en el que solicita la inclusión ni en el inmediato anterior.
- **Ámbito objetivo:**
  - Créditos que se incorporan al sistema: IRPF, IS, IRNR de establecimiento permanente (EP) e IVA.
  - Deudas que se incorporan al sistema: IRPF, IS, IRNR de EP, IVA y pagos a cuenta de IRPF, IS e IRNR de EP.
  - Créditos y deudas que NO se podrán incorporar al sistema:
    - Autoliquidaciones fuera de plazo.
    - Liquidaciones practicadas por la Administración.
    - Devoluciones reconocidas en los procedimientos especiales de revisión y en recursos y reclamaciones económico-administrativas.
    - Deudas por IVA derivadas de operaciones de importación.
  - En todo caso, por los débitos y créditos acogidos al sistema de cuenta corriente existe incompatibilidad con el régimen de compensación.

En el **procedimiento** para la inclusión, se puede distinguir:

- **Concesión:**
  - Se inicia a instancia de parte.
  - Se solicita en el mes de octubre para su aplicación durante el año siguiente.
  - Tiene la duración de 1 año.
  - Cabe comprobación de los requisitos.
  - La resolución puede ser positiva o denegatoria, previéndose en este caso el trámite de audiencia.
  - El plazo del procedimiento es de 3 meses, operando el silencio negativo en caso de que transcurrido el mismo no se hubiese notificado la resolución.
- **Efectos:**
  - **Forma de incorporación:**

- Los créditos se anotan una vez transcurrido el plazo para efectuar la devolución.
- Las deudas se anotan una vez presentadas las autoliquidaciones siempre que la finalización del plazo voluntario finalice durante el período de aplicación del sistema de c/c.
- Periódicamente se saldan los créditos y débitos anotados (31 de marzo, 30 de junio, 30 de septiembre y 31 de diciembre) y la cifra resultante se notifica al contribuyente que puede formular alegaciones en el plazo de 10 días.
- Se liquidan las diferencias a favor o en contra.
- Finalización del sistema:
  - Duración indefinida del sistema:
  - Finalización por renuncia expresa: surte efectos desde el primer día del trimestre siguiente a la comunicación, sin perjuicio de la liquidación del saldo del período en curso.
  - Finalización por revocación:
    - Muerte o incapacidad del obligado tributario.
    - Por dejar de cumplir los requisitos subjetivos.
    - Por la iniciación de un procedimiento concursal.
    - Falta de pago de las liquidaciones de los saldos de la cuenta.
    - Ser sancionado por solicitar devoluciones o acreditar compensaciones total o parcialmente improcedentes.
- Se contempla el trámite de audiencia.

## **1.7. Actuaciones y procedimientos de comprobación de obligaciones tributarias formales (arts. 144 a 154).**

### *1.7.1. Actuaciones y procedimientos de rectificación censal.*

- Cuando se pongan de manifiesto omisiones o inexactitudes en la información del censo procede rectificar la situación censal:
  - En un procedimiento de rectificación censal, o
  - En una rectificación de oficio.

- Se puede acordar la baja cautelar en los registros de operadores intracomunitarios y de exportadores y otros operadores económicos en los siguientes supuestos:
  - Cuando en una actuación o procedimiento tributario se constate la inexistencia de actividad económica, del objeto social, de su desarrollo en el domicilio declarado o que en el domicilio social no se desarrolla la gestión administrativa y la dirección efectiva.
  - Cuando el obligado tributario resulte desconocido en la notificación.
  - Cuando se constate la posible intervención del obligado tributario en operaciones de comercio exterior o intracomunitario de las que pueda derivarse la obtención indebida de devoluciones o beneficios fiscales.

Respecto al procedimiento, el artículo 145 regula:

- Los modos de inicio:
  - Mediante propuesta de rectificación.
  - Mediante requerimiento.
  - Si los hechos que pueden causar la baja cautelar se detectan al margen de un procedimiento de aplicación de los tributos, se acuerda la baja cautelar y en un mes es necesario iniciar el procedimiento de rectificación.
- El trámite de audiencia.
- Su terminación mediante:
  - Resolución.
  - Subsanción, aclaración o justificación de la discrepancia.
  - Caducidad.
  - Inicio de una comprobación limitada o una inspección.

Procede la rectificación de oficio (sin necesidad de procedimiento) (art. 146):

- Supuestos:
  - Cuando se derive exclusivamente de otros procedimientos de aplicación de los tributos.
  - Cuando personas o entidades con NIF provisional no aporten la documentación para la obtención del NIF definitivo.

- Cuando concurren los supuestos de baja en el índice de entidades.
- Tres intentos fallidos de notificaciones o baja de deudas por insolvencia durante tres períodos originan la baja en el ROI, exportadores y OE en régimen comercial.

La Administración tributaria podrá revocar el NIF (art. 147):

- Supuestos: los tres últimos supuestos de rectificación de oficio de la situación censal.
- Trámite de audiencia.
- Efectos: se encuentra regulado en los apartados 3, 4 y 5 del artículo 147.

### *1.7.2. Actuaciones y procedimientos de comprobación del domicilio fiscal.*

- Es competencia de la AEAT.
- Procedimiento:
  - Se inicia de oficio por el órgano competente, que actuará por propia iniciativa o a solicitud de cualquier otro órgano.
  - Se precisa informe del órgano competente por razón del domicilio al que se promueve el cambio.
  - Se debe comunicar a las comunidades autónomas afectadas.
  - Se contempla el trámite de audiencia.
  - Se regulan las facultades.
  - Termina por resolución o caducidad.
  - Los efectos, según el artículo 151, son:
    - Sobre los procedimientos en curso.
    - Sobre posteriores cambios de domicilio.
- El artículo 152 trata de especialidades cuando se inicia por una comunidad autónoma:
  - Se solicita a la AEAT que se inicie el procedimiento para la «atracción» de contribuyentes.
  - Inicio obligatorio por la AEAT del procedimiento.

- Si se propone cambio: notificación al obligado tributario y las comunidades autónomas afectadas.
- Si no se propone: no es necesaria tal notificación.
- La resolución es vinculante.
- En caso de diferencia de criterio: la resolución corresponde a las juntas arbitrales.

### *1.7.3. Actuaciones de control de presentación de declaraciones.*

- Supuestos de control:
  - Cuando no se presenten modelos que según la situación censal resulten obligatorios. En estos casos la Administración podrá requerir que se presente la declaración o se comunique la modificación o baja censal.
  - Cuando la obligación se ponga de manifiesto por declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones del propio obligado.
  - Cuando la obligación se ponga de manifiesto por la información facilitada por terceras personas.
  - Cuando se ponga de manifiesto en el curso de otros procedimientos de aplicación de los tributos.
- Si no se atienden los requerimientos o no se atienden de acuerdo con la información obrante en poder de la Administración, podrá iniciarse el correspondiente procedimiento de comprobación e investigación. No obstante, es criticable el hecho de que el Reglamento no contemple la posibilidad de iniciar uno de verificación de la situación censal o de comprobación limitada.

### *1.7.4. Actuaciones de control de otras obligaciones formales.*

Las facultades son las mismas que las de la comprobación limitada.

Respecto al procedimiento, el artículo 154 regula:

- La iniciación de oficio.
- El trámite de audiencia.
- La documentación del resultado en diligencia. Se destaca la importancia de su contenido.
- Terminación.
- Posibilidad de inicio de expediente sancionador.

## 1.8. Procedimiento de verificación de datos (arts. 155 y 156).

- Los **supuestos de inicio** están previstos en el artículo 131 de la LGT:
  - Defectos formales o errores aritméticos en la declaración o autoliquidación.
  - Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el obligado tributario o con los que obren en poder de la Administración tributaria (no porque los haya pedido).
  - Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación o de los justificantes.
  - Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas (es un cajón de sastre, aunque habría sido más recomendable una lista cerrada).
- Los modos de inicio son el requerimiento o propuesta. Es importante definir el alcance de la comprobación, aunque el artículo 155.2 contempla la posibilidad de que la Administración, antes de la apertura del procedimiento, pueda, motivadamente, ampliarlo o reducirlo, aunque debe notificarlo al obligado tributario.
- Se contempla el trámite de audiencia.
- Termina mediante:
  - Resolución sin liquidación pero con indicación, en su caso, de los defectos a corregir.
  - Liquidación provisional, motivada con referencia sucinta a hechos y fundamentos de derecho.
  - Subsanción, aclaración o justificación de discrepancias. En este caso debe ser mediante diligencia.
  - Inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección.
  - Caducidad.
- Los efectos perjudiciales de los procedimientos de verificación de datos son:
  - Ausencia de efectos preclusivos: este procedimiento no impedirá la posterior comprobación del objeto del mismo.
  - Interrupción de la prescripción.
  - Falta de definición del alcance de la comprobación.



- Terminación en caso de subsanación.
- Imposibilidad de aplicar la compensación de oficio.
- Las facultades no se enumeran; no obstante, se aprecian dos límites:
  - No puede alcanzar a actividades económicas.
  - No pueden ser las mismas que en las comprobaciones limitadas.

Hay que hacer una especial mención a la aplicación del artículo 108.4 de la LGT. En el mismo se contempla la que se puede denominar «confesión del obligado tributario» y, lo que es más relevante, la presunción de certeza de lo declarado por un tercero respecto al obligado tributario (lo que en el ámbito penal es la prueba testifical). Dispone dicho artículo que «Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y solo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario. Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas». Es criticable la relevancia dada a la información suministrada por un tercero respecto a la situación del obligado tributario.

### 1.9. Procedimiento de comprobación de valore (arts. 157 a 162).

Los supuestos de vinculación por valoraciones administrativas previas son:

- Valoraciones al amparo del artículo 90 de la LGT (información previa a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles).
- Valores publicados por la propia Administración.

La comprobación de valores se configura como una actuación dentro de un procedimiento de liquidación, comprobación limitada o inspección o como un procedimiento en sí mismo.

Dentro del procedimiento de comprobación (con propuesta motivada) las facultades son:

- Examen de datos obrantes en su poder.
- Requerimientos.
- Examen físico y documental: entrada en fincas.

Dentro de la **tasación pericial contradictoria**, regulada en el artículo 161, procede:

- Una peritación por la Administración.
- El contribuyente designa otro perito (disponiendo de un mes para valorar).
- Y si la diferencia de valoración excede de 120.000 euros y del 10% de la valoración del perito de la parte, se procede al nombramiento de un tercer perito, cuya valoración será la definitiva.

### 1.10. Procedimiento de comprobación limitada (arts. 163 y 165).

Se trata del procedimiento, junto con el de verificación de datos, de mayor trascendencia, en los que se procede a la comprobación de obligaciones sustantivas. La diferencia está en las facultades que se conceden a los órganos actuantes, muy amplias en el de comprobación limitada y mucho más reducidas en el de verificación de datos, pudiéndose haber presentado por el legislador un único procedimiento.

El artículo 163 establece los supuestos de inicio:

- a) Cuando en relación con las declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones se adviertan errores en su contenido o discrepancias entre los datos declarados o justificantes aportados y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria.
- b) Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones o comunicaciones proceda comprobar todos o algún elemento.
- c) Cuando según los antecedentes de la Administración se ponga de manifiesto la obligación de declarar o la realización del hecho imponible o del presupuesto de hecho de una obligación tributaria sin que conste la presentación de la autoliquidación o declaración.

El artículo 164 se centra en la tramitación, debiendo destacarse:

El acuerdo de inicio debe ser comunicado y en él queda determinado el alcance de las actuaciones (que es una garantía para el obligado tributario). No obstante, el Reglamento ha introducido la posibilidad de que la Administración cambie dicho alcance.

- Respecto a su desarrollo, destacan:
  - Documentación de actuaciones (importante garantía también para el contribuyente).
  - Obligaciones del contribuyente.
  - Propuesta de liquidación y trámite de audiencia.

- Termina mediante:
  - Resolución (con posibilidad de resolución única). Su contenido es muy completo y está bien motivada:
    - Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la misma.
    - Actuaciones concretas realizadas.
    - Relación de hechos y fundamentos de derecho.
    - Liquidación provisional o manifestación expresa de que no procede.
  - Caducidad.
  - Inicio de un procedimiento inspector.
- Las facultades, muy amplias, son (art. 136 LGT):
  - Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes que se acompañen o se requieran.
  - Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos de los declarados.
  - Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones contabilizadas.
  - Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.
  - No caben requerimientos a terceros sobre movimientos financieros, pero sí puede pedirse al obligado la justificación documental de operaciones financieras.
  - Cuando la comprobación alcance datos censales o relativos a la aplicación de métodos objetivos de tributación, las actuaciones podrán realizarse en las oficinas, locales o establecimientos y los actuarios tendrán facultades de entrada y reconocimiento de fincas (art. 164.3 RD 1065/2003).

En este procedimiento sí se produce la preclusión, puesto que dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

## II. ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

### 2.1. ¿Cuáles son las principales novedades?

Es la propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la que en su Título III, Capítulo IV, Actuaciones y procedimiento de inspección, y concretamente en su artículo 141, define las funciones de la inspección tributaria. Si bien, en esta no se hace referencia a los órganos que han de llevarlas a cabo, separando, por tanto, la ley, los órganos de las funciones a realizar. Es el artículo 166 del 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 el que tras una definición de los órganos de inspección, considerando a éstos como aquellos que realizan las funciones de inspección definidas en el artículo de la ley previamente citado, así como otros que tengan atribuida dicha condición en las normas de organización específica, atribuye a los mismos las actuaciones inspectoras.

La colaboración de los órganos de inspección con otros órganos y Administraciones no constituye un aspecto novedoso en este Reglamento. Por el contrario, supone una novedad la redacción del artículo 168, inspecciones coordinadas con las comunidades autónomas. Las Administraciones tributarias del Estado y de las comunidades autónomas podrán realizar actuaciones y procedimientos de inspección coordinados, lo que implica que tendrán acceso a toda la información, de forma *on-line* y con periodicidad diaria. Existe la posibilidad de llevar varios expedientes de manera simultánea, es decir, no hay que esperar a la finalización del primero para el comienzo de uno nuevo. Por tanto, una Administración puede abrir un expediente referente al IVA y otra respecto al IS, relativo al mismo obligado tributario. En estos casos de actuaciones simultáneas y actos coordinados, la comunicación al contribuyente deberá efectuarse en la primera actuación, con el fin de que el obligado pueda conocer que los datos aportados a una Administración están siendo conocidos por el resto.

### 2.2. Facultades de la inspección de los tributos.

Respecto a las facultades de la inspección de los tributos, el Reglamento desarrolla en sus artículos 171 a 173 lo dispuesto en el artículo 142 de la LGT. Para ello, hace una distinción de las tres facultades diferenciadas que los órganos de inspección pueden desarrollar. Estas son:

- Examen de la documentación de los obligados tributarios. Desarrollado en el artículo 141 del Real Decreto 1065/2007, se hace una referencia tanto a los documentos que podrán ser examinados, la forma en la que pueden ser exigidos (análisis directo, soporte informático o la posibilidad de obtener copia) así como los plazos en los que el obligado deberá poner en disposición de las autoridades la documentación exigida. Merece especial atención destacar la importancia de los libros registro de carácter fiscal, ya que hasta la redacción del citado real decreto no existía norma alguna que hiciera referencia a la forma en la que debe ser llevado el libro-registro de IVA y quién lo debe conservar. Es novedad destacar el artículo 29, referente a la obligación de llevar y conservar los libros-registro de carácter fiscal, en el que se menciona como lugar de conservación de tal documentación el domicilio fiscal del obligado tributario, así como la obli-

gación de que las anotaciones registrales referentes a las operaciones deberán asentarse en el plazo de tres meses a partir del momento de la realización de la operación o de la recepción del documento justificativo o, en todo caso, antes de que finalice el plazo establecido para presentar la correspondiente declaración, autoliquidación o comunicación.

La documentación la debe tener el obligado tributario a disposición del inspector para cuando este la requiera, como así reconoce el artículo 29.2 f) de la LGT.

- Entrada y reconocimiento de fincas. Los funcionarios y demás personal tienen asignada dicha facultad para el desarrollo de las actuaciones inspectoras. Cabe destacar como principal novedad respecto al anterior Reglamento inspector el carácter revocable del consentimiento por parte del obligado tributario. En estos casos de oposición a la entrada de los funcionarios, se precisará autorización escrita del delegado del órgano competente, si bien, cabe resaltar la posibilidad de adopción de medidas cautelares por parte de los mismos cuando proceda, para asegurar el mantenimiento de los elementos de prueba.

Novedoso, asimismo, es el consentimiento tácito que pueden mostrar los obligados, y no necesariamente expreso como se exigía en la anterior regulación. Un consentimiento que se entenderá realizado cuando se ejecuten los actos necesarios para que los funcionarios puedan realizar las actuaciones que deban llevar a cabo.

En los casos en que se trate de un domicilio constitucionalmente protegido será necesario el consentimiento del obligado tributario o autorización judicial.

- Obligación de atender a los órganos de inspección, en el que se pretende mostrar la obligatoriedad por parte de los obligados tributarios de atender a los órganos de inspección así como prestar la colaboración que estos requieran en el desarrollo de sus funciones. La normativa hace distinción respecto a las actuaciones que se realicen sin previa comunicación frente a aquellas en las que exista requerimiento. La ausencia de comunicación obliga al obligado tributario y, en su defecto, a encargados o responsables del lugar. En los casos de requerimiento, el obligado deberá estar presente en las actuaciones inspectoras cuando sea preciso.

Frente a esta obligación de los obligados, en el mismo artículo se exponen varias facultades de las que el personal inspector puede hacer uso y, por tanto, el obligado tributario debe cumplir. Estas son:

- Recabar información de los trabajadores o empleados sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen.
- Recabar el dictamen de peritos. A tal fin, en los órganos con funciones de inspección podrá prestar sus servicios el personal facultativo (por ejemplo, técnicos informáticos de la AEAT).
- 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.

Con estas facultades atribuidas al órgano de inspección, este podrá obtener información para controlar la forma de trabajar de la empresa en lo referente a la gestión económico-financiera de la misma.

### 2.3. Lugar de las actuaciones inspectoras.

Como desarrollo al artículo 151 de la LGT, referente al lugar de las actuaciones inspectoras, el Reglamento expone en su artículo 174 algunos aspectos relativos al tema. Como reconoce el artículo 151 mencionado, las actuaciones pueden tener lugar en:

- El domicilio fiscal del obligado tributario o en el lugar en el que el representante tenga su domicilio, despacho u oficina.
- El lugar de realización de las actividades gravadas.
- El lugar donde existe alguna prueba del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.
- En las oficinas de la Administración tributaria.

Destacar que el lugar de las actuaciones viene determinado por la actividad a desarrollar por el órgano inspector, si bien, en los casos de actuaciones relativas al análisis de la documentación tal como libros, contabilidad principal y auxiliar, facturas, bases de datos informatizados, entre otros, las actuaciones deberán realizarse donde se encuentren los libros de contabilidad o documentos, salvo en alguna de las siguientes circunstancias:

- Que exista conformidad por parte del obligado tributario de examinar la documentación en las oficinas de la Administración tributaria o en otro lugar que se acuerde.
- Cuando la Administración disponga de copias en cualquier soporte de libros y documentos.
- Cuando se trate de registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario se podrá requerir su presentación en la Administración tributaria.
- En los casos en los que se trate de documentos que no tengan relación con el desarrollo de la actividad económica, también se podrá requerir la información en las oficinas.

El ámbito de competencia territorial al que pertenece el domicilio fiscal del obligado tributario no limita el examen de los libros y documentos sobre aquellos bienes, derechos y actividades que radiquen o se desarrollen en dicho ámbito territorial, sino que podrán ser examinados aun cuando se desarrollen en un ámbito territorial distinto.

### 2.4. Horario de las actuaciones del procedimiento inspector.

Como regla general, las actuaciones deberán realizarse dentro del horario oficial de apertura al público y dentro de la jornada de trabajo, tanto si estas se realizan en oficinas públicas como si se

desarrollan en los locales del interesado, en cuyo caso deberán respetarse los horarios mencionados. No obstante, el artículo 152.3 de la LGT establece la posibilidad de actuar fuera de estos días y horas en los casos que se establezcan reglamentariamente, los cuales se encuentran en el artículo 182 del Reglamento y constituyen una novedad. Las actuaciones inspectoras que se desarrollen en los locales del obligado tributario podrán realizarse fuera de la jornada laboral de oficina cuando:

- Medie consentimiento del obligado tributario.
- Sin su consentimiento cuando sea necesaria la realización de las actuaciones con el fin de evitar la desaparición, destrucción o alteración de pruebas o circunstancias necesarias en las actuaciones.

## 2.5. Iniciación del procedimiento de inspección.

Como desarrollo a los artículos 147, 148 y 149 de la LGT referentes a la iniciación y desarrollo del procedimiento inspector, el Reglamento expone en sus artículos 87 y 88, sobre normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, algunos aspectos mencionados ya en la ley, y, de forma específica para los procedimientos de inspección, los artículos 177 a 179.

El procedimiento de inspección se iniciará de oficio o a petición del obligado, si bien, en este último caso, solo será posible ante una inspección de carácter parcial en la que el obligado tributario solicite una inspección de carácter general respecto del tributo y períodos afectados por la misma. Esta circunstancia determina que no pueda hablarse de inicio a petición del obligado como tal, ya que previamente se deben haber iniciado actuaciones de inspección sobre el mismo.

La principal novedad respecto al anterior Reglamento de inspección radica en la introducción de un nuevo apartado que regula la inadmisión de la solicitud de una inspección de alcance general por parte del obligado tributario. Dicha inadmisión debe ser motivada. Asimismo, se establece la imposibilidad de interponer recurso de reposición y reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que pueda reclamarse contra el acto o actos administrativos que pongan fin al procedimiento de inspección.

El artículo 178 del Real Decreto 1065/2007, extensión y alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección, encontraba su anterior redacción en el artículo 11 del Real Decreto 939/1986, alcance de las actuaciones de comprobación e investigación. La principal diferencia entre ambos artículos se puede observar ya en la rúbrica de ambos, ya que en el actual Reglamento se incorpora el concepto de extensión de las actuaciones, el cual puede referirse, bien a los períodos impositivos, o bien, a los conceptos impositivos u obligaciones.

Las actuaciones pueden tener un alcance general o parcial, si bien, con carácter general, el alcance será general. No obstante, el Reglamento enumera una serie de supuestos que tendrán carácter parcial:

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

- Cuando las actuaciones se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, así como cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable.
- Cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria.

Existe la posibilidad de modificación de la extensión de las actuaciones y la ampliación y reducción del alcance de los mismos cuando en el transcurso del procedimiento existan razones que así lo aconsejen.

## 2.6. Duración del procedimiento inspector.

Los plazos máximos de terminación de los procedimientos serán determinados según la normativa reguladora del correspondiente procedimiento o, en su defecto, serán los plazos previstos en el artículo 104 de la LGT. Concretamente, en el artículo 150 se encuentra la regulación de los plazos para los procedimientos de inspección. Las actuaciones de inspección deberán concluir en un plazo de 12 meses, si bien dicho plazo podrá ser ampliado, como detalla el artículo 184 del Reglamento siempre que las circunstancias que lo motiven correspondan a períodos de interrupción justificada, de entre los que destacan:

- Actuaciones que revistan especial complejidad.
- Ocultación de actividades.

1. Actuaciones que revistan especial complejidad. Pese a la definición de especial complejidad existente en la LGT, el Reglamento ha desarrollado brevemente cada uno de los conceptos explicados, y ha desarrollado algunos nuevos, gracias a la remisión reglamentaria de la ley. La lista cerrada de los supuestos de gran complejidad son los siguientes:

- Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas (5.700.000 €).
- Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios.
- Cuando los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se realicen fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante y sea necesaria la realización de actuaciones de comprobación fuera de dicho ámbito territorial.
- Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal que esté siendo objeto de comprobación inspectora.



- Cuando el obligado tributario esté sujeto a tributación en régimen de transparencia fiscal internacional o participe en una entidad sujeta a un régimen de imputación de rentas que esté siendo objeto de comprobación inspectora.
- Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales del obligado tributario o la desaparición o falta de aportación de los libros o registros determine una mayor dificultad en la comprobación.
- Cuando se investigue a los obligados tributarios por su posible intervención en una red o trama organizada cuya finalidad presunta sea defraudar o eludir la tributación que corresponda u obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales. En especial, se incluirá en este supuesto la investigación de tramas presuntamente organizadas para la defraudación del IVA vinculadas a las operaciones de comercio exterior o intracomunitario.
- Cuando se investigue a los obligados tributarios por la posible realización de operaciones simuladas, la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados o la intervención de personas o entidades interpuestas con la finalidad de eludir la tributación que correspondería al verdadero titular de los bienes, derechos o rentas.
- Cuando la comprobación se refiera a personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en la producción o distribución de un determinado bien o servicio, siempre que la actuación inspectora se dirija a la comprobación de las distintas fases del proceso de producción o distribución.
- Cuando para comprobar la procedencia de aplicar un beneficio fiscal sea necesario verificar el cumplimiento de requisitos o regímenes tributarios previstos para otro tributo.

2. Ocultación de actividades. En situaciones en las que se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración alguna de las actividades empresariales o profesionales que realiza, o como cuando no haya presentado declaración respecto a dichas actividades o estas sean distintas de las declaradas por el obligado tributario en la correspondiente declaración censal, como se reconoce en su desarrollo reglamentario, regulado en el apartado 3 del artículo 183 del Reglamento. Resaltar la consideración que sobre actividad distinta de la declarada se efectúa en el citado artículo. Se considerará, por tanto, actividad distinta de la declarada:

- La prevista en un grupo de la tarifa del IAE diferente de aquel en el que el obligado tributario se encuentre dado de alta.
- La que se desarrolle en una unidad de local no incluida en la correspondiente declaración censal.
- La que hubiera dado lugar a la inscripción en un código de actividad y de establecimiento en el ámbito de los impuestos especiales diferente de aquel en que se encuentre dado de alta el obligado tributario.

Asimismo, el artículo 183 del Reglamento establece el procedimiento para la ampliación del plazo de duración del mismo. Cuando el órgano de inspección considere que se ha dado alguna de las circuns-

tancias que justifican la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, lo deberá comunicar al obligado tributario para que en un plazo de 10 días formule las alegaciones que considere oportunas. Transcurrido dicho plazo, la propuesta de liquidación motivada junto con las alegaciones deberá dirigirse al órgano competente para liquidar. Debe tenerse en cuenta que no podrá solicitar la ampliación del plazo hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde el inicio del procedimiento. Otro plazo que debe tenerse en cuenta: el período de tiempo de la ampliación no puede exceder de los 12 meses.

Hay que destacar que la ampliación del plazo no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa por parte del obligado tributario, si bien sí podrá plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, puedan interponerse contra la resolución que finalmente se dicte.

## 2.7. Terminación del procedimiento de inspección.

Las actuaciones de inspección se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes, actas y demás documentos en los que se incluyan actos de liquidación y otros acuerdos resolutorios (art. 175 Rgto.).

Actas de inspección que, presentando sus requisitos formales en el artículo 176 del Reglamento, establecerán la terminación del procedimiento de inspección.

Se hace necesaria la distinción de los tres tipos de actas existentes: actas con acuerdo, actas de conformidad y actas en disconformidad. Actas que presentan como una de sus diferencias la conducta del obligado tributario.

- Tramitación de actas con acuerdo (art. 186 Rgto.). Supone el desarrollo reglamentario al artículo 155 de la LGT. Dada la introducción de este tipo de actas en la LGT, dichas actas carecían de regulación reglamentaria hasta la aprobación del Real Decreto 1065/2007.

Como aspectos principales en su regulación cabe destacar:

- Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria podrá proceder a la conclusión del procedimiento de inspección mediante un acuerdo, debiendo ponerlo en comunicación del obligado tributario, el cual podrá formular una propuesta con el fin de alcanzar dicho acuerdo.

Una vez fijados los posibles términos del mismo, el órgano actuario deberá solicitar la autorización para la suscripción del acta con el órgano competente para liquidar.

- La constitución de un depósito o aval por parte del obligado tributario como trámite previo a proceder a la firma del acta. En el supuesto en el que el obligado tributario no apor-

tara para la firma del acta el justificante de constitución del depósito o garantía, se entenderá desestimada la formalización de la misma.

- Además, el artículo desarrolla distintos trámites a seguir: cuando existan errores materiales y cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo que no afecte a todos los elementos regularizados de la obligación tributaria.
- Tramitación de actas de conformidad (art. 187 Rgto.). Cabe señalar como principal novedad la regulación expresa de los diferentes supuestos en los que el obligado tributario preste su conformidad parcial a los hechos y propuestas de regulación y liquidación. En tales casos, si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad:
  - No resulta cantidad a devolver, se formalizará:
    - 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.
  - Resulta cantidad a devolver: se formalizará una única acta de disconformidad en la que se harán constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad a efectos de la aplicación de la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003 (LGT).

Destacar, asimismo, la imposibilidad de revocar la conformidad manifestada en el acta, sin perjuicio de la posibilidad de la presentación de alegaciones y el derecho a recurrir contra la liquidación resultante.

- Tramitación de actas en disconformidad (art. 188 Reglamento). Además de la inclusión de un nuevo supuesto en el que se formalizará un acta de disconformidad, cuando el obligado tributario no comparezca en la fecha señalada para la firma de las actas, dicho artículo desarrolla el mecanismo posterior a la firma del acta, en los que tras las alegaciones que el obligado tributario considere oportuno presentar o, en su caso, una vez concluido el plazo para la presentación de las mismas, el órgano competente podrá modificar la propuesta de liquidación, o bien formular una nueva propuesta.

## 2.8. Formas de terminación del procedimiento inspector.

La novedad del artículo 189 radica en el artículo en sí, ya que en el Real Decreto 939/1986 no existía un artículo en el que se hiciera referencia a las formas de terminación. Se destacan en él distintos supuestos en los que se especifica la finalización del procedimiento. Las situaciones que se señalan son:

- Cuando las actuaciones se refieran a la comprobación del IS de una entidad en régimen de consolidación fiscal que no sea la dominante del grupo.

- Cuando el objeto del procedimiento inspector sea la comprobación e investigación de la aplicación de métodos objetivos de tributación y se constate la exclusión de la aplicación de dichos métodos por el incumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa específica.
- Cuando haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.
- Cuando el obligado tributario no esté sujeto a la obligación tributaria.
- Cuando por otras circunstancias no proceda la formalización de un acta.

Como desarrollo reglamentario al artículo 101 de la LGT, se regula el artículo 190, Clases de liquidaciones derivadas de las actas de inspección. Como novedades más significativas, respecto al artículo 60 del Real Decreto 939/1986, cabe señalar las dos siguientes:

- Se incorpora una lista cerrada de las causas que podrían determinar que las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección tengan carácter provisional cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento.
- Con carácter general, los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación provisional no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior.

## 2.9. Disposiciones especiales del procedimiento inspector.

Por último, hacer dos breves referencias sobre dos de las disposiciones especiales del procedimiento inspector redactadas en la Sección 5.ª del Capítulo II del Título V sobre actuaciones y procedimiento de inspección.

La primera de ellas, se encuadra bajo la rúbrica «Entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal» (art. 195 Rgto.). Recaltar la existencia de un único procedimiento de inspección en los casos de comprobación e investigación de la sociedad dominante y el grupo fiscal, en el que se deberán incluir la comprobación de las obligaciones tributarias del grupo fiscal y de la sociedad dominante objeto del procedimiento.

Un único procedimiento que va a determinar que todas las dilaciones que se puedan producir durante las actuaciones se imputen sobre dicho procedimiento único.

La segunda de ellas, y no por ello de menor importancia, se refiere a los procedimientos de declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector. La mención especial reside en la referencia a la notificación al responsable antes de la finalización del plazo voluntario de ingreso otorgado al deudor principal.