

TEMA 56 A1.12 / TEMA 50 A2.12

1. La inspección tributaria: funciones, facultades y deberes

Está regulada en el Capítulo IV del Título III "Aplicación de los Tributos" de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), y en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, 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.

Conforme al artículo 141 LGT la inspección tributaria consiste en:

- a) Investigar los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para descubrir los ignorados por la Administración.
- b) Comprobar la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados.
- c) Realizar actuaciones de obtención de información (93-94 LGT).
- d) Comprobar el valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos de determinación de las obligaciones tributarias (134-135 LGT).
- e) Comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para obtener beneficios o incentivos fiscales, devoluciones tributarias y regímenes tributarios especiales.
- f) Informar a los obligados de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplirlas.
- g) Practicar liquidaciones resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.
- h) Realizar actuaciones de comprobación limitada (136-140 LGT).
- i) Asesorar e informar a órganos de la Administración Pública.
- j) Realizar intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente.
- k) Demás establecidas en otras disposiciones o encomendadas por las autoridades competentes.

El 142 LGT señala que las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias. Conforme a la modificación de la ley 11/2021 cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Cuando para el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 LGT. La solicitud de autorización judicial requerirá incorporar el acuerdo de entrada

Cuando sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado o efectuar registros en el mismo, se deberá obtener su consentimiento o autorización judicial (artículo 113 LGT).

Los obligados deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones. Excepcionalmente, y de forma motivada, la inspección podrá requerir la comparecencia personal del obligado cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar lo exija. En ese caso, el obligado deberá personarse por sí o por medio de representante, en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar o tener a disposición de la inspección la documentación y demás elementos solicitados.

Los funcionarios que desempeñen funciones de inspección serán considerados agentes de la autoridad y deberán acreditar su condición, si son requeridos para ello, fuera de las oficinas públicas.

2. Documentación de las actuaciones inspectoras

Las actuaciones de la inspección de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y actas (143 LGT). Las actas son los documentos públicos que recogen el resultado de las actuaciones inspectoras proponiendo la regularización de la situación tributaria del obligado o declarándola correcta.

Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan.

Las diligencias son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias.

Serán actas con acuerdo (155 LGT) cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta. Los requisitos son:

- a) Autorización del órgano competente para liquidar (previa o simultánea a la suscripción).
 - b) Constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, para garantizar el cobro de las cantidades derivadas del acta.
- El acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado/representante y la inspección de los tributos. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 LGT se reducirá en Un 65 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta Ley.

Las actas de conformidad (156 LGT) son aquellas en las que el obligado/representante manifiesta su conformidad con la propuesta de regularización que formula la inspección. Previamente a la firma del acta se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho. Para imponer las sanciones que puedan proceder se aplicará una reducción del 30%.

En las actas de disconformidad (157 LGT) el obligado o representante no suscribe el acta o manifiesta su disconformidad con la propuesta de regularización. En 15 días desde la fecha en que se haya extendido el acta o desde su notificación, el obligado podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar. Antes de dictar el acto de liquidación, el órgano competente podrá acordar la práctica de actuaciones complementarias en los términos fijados reglamentariamente. Recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado.

3. Procedimiento de inspección: objeto, iniciación, desarrollo y terminación

Según el artículo 145 LGT tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, procediéndose a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones. Se comprobarán los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados en sus declaraciones para descubrir la existencia de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente.

Conforme al artículo 147 LGT, el procedimiento se iniciará de oficio o a petición del obligado, cuando solicite una inspección con carácter general. Los obligados deben ser informados al inicio de las actuaciones sobre su naturaleza y alcance, y de sus derechos y obligaciones en su curso.

El artículo 148 LGT señala que las actuaciones podrán tener carácter general o parcial: parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación en el período comprobado, y en los supuestos señalados reglamentariamente. En otro caso, tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado. Todo obligado objeto de actuaciones de inspección de carácter parcial podrá solicitar que las mismas tengan carácter general.

El artículo 150 LGT afirma que las actuaciones deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general.

b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

2.º Que el obligado esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o especial de grupo de entidades objeto de comprobación inspectora.

3.º Que el objeto del procedimiento sea la comprobación o investigación del Impuesto Complementario.

El plazo se contará desde la fecha de notificación al obligado de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante; y será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector.

El obligado podrá solicitar, antes de la apertura del trámite de audiencia, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. No podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

Cuando durante el procedimiento el obligado manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporte íntegramente en plazo, su aportación posterior extenderá el plazo máximo de duración 3 meses, siempre que la aportación se produzca transcurridos 9 meses desde su inicio. Además, el plazo máximo se extenderá 6 meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias.

El incumplimiento del plazo de duración no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero:

a) No se considerará interrumpida la prescripción por las actuaciones desarrolladas durante el plazo señalado.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo e imputados por el obligado al tributo y período objeto de las actuaciones tendrán el carácter de espontáneos (a efectos del artículo 27 LGT).

c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca el incumplimiento hasta la finalización.

En cuanto al lugar, el 151 LGT afirma que podrán desarrollarse según determine la inspección:

a) En el domicilio fiscal del obligado, o en donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina.

b) En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.

c) En el lugar donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.

d) En las oficinas de la Administración, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas, dentro del horario oficial de apertura al público y de la jornada de trabajo vigente.

e) En los lugares señalados en las letras anteriores o en otro lugar, cuando dichas actuaciones se realicen a través de los sistemas digitales previstos en el artículo 99.9 LGT. La utilización de dichos sistemas requerirá la conformidad del obligado tributario

Las actuaciones que se desarrollen en oficinas públicas se realizarán dentro del horario oficial de apertura al público de las mismas y, en todo caso, dentro de la jornada de trabajo vigente. Si las actuaciones se desarrollan en los locales del interesado se respetará la jornada laboral de oficina o de la actividad que se realice en los mismos, con la posibilidad de que pueda actuarse de común acuerdo en otras horas o días.

4. Medidas Cautelares

Se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas (artículo 146 LGT) para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición.

Podrán consistir en el precinto, depósito o incautación de mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate, sin que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. Serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. Las medidas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron.

5. La Potestad Sancionadora: principios

Se regula en el Título IV de la LGT, en su Capítulo I, “ Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria”. El artículo 178 LGT señala que la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en la LGT. Serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración el artículo 10.2 LGT (retroactividad de disposiciones más favorables).

Destacan el principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias (artículo 179 LGT), conforme al cual las personas físicas o jurídicas y las entidades del 35.4 de la LGT podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos; y el Principio de no concurrencia de sanciones tributarias, que señala que una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente.

6. Infracciones y sanciones tributarias: concepto y clases

Son infracciones tributarias (artículo 183 LGT) las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en la LGT u otra ley. Se clasifican en leves, graves y muy graves (artículos 191-206 LGT).

Cada infracción se calificará como leve, grave o muy grave y, en el caso de multas proporcionales, la sanción que proceda se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda, salvo en el supuesto del 191.6 LGT (será infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta incluidos o regularizados por el mismo obligado en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo).

Las infracciones tributarias se sancionarán mediante la imposición de sanciones pecuniarias (multa fija o proporcional) y, cuando proceda, de sanciones no pecuniarias de carácter accesorio.

Cuando la multa pecuniaria por infracción grave o muy grave sea de importe igual o superior a 30.000 euros y se hubiera utilizado el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias, se podrán imponer sanciones accesorias como pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones y prohibición para contratar con la Administración Pública.

El artículo 187 LGT señala que las sanciones se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios, aplicables simultáneamente:

- a) Comisión repetida de infracciones tributarias
- b) Perjuicio económico para la HP
- c) Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación
- d) Acuerdo o conformidad del interesado

La cuantía se reducirá en los siguientes porcentajes (188 LGT):

- a) Un 65% en actas con acuerdo.
- b) Un 30% en los supuestos de conformidad. Se reducirá además en el 40% si se ingresa el importe restante de la sanción en el plazo de pago voluntario o fijado en el acuerdo de aplazamiento/fraccionamiento, y que no se interponga recurso/reclamación contra la liquidación o la sanción.

La responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones.

El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de 4 años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las infracciones.

Las sanciones se extinguen por el pago o cumplimiento, por prescripción del derecho para exigir su pago, por compensación, por condonación y por el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas.

Las infracciones previstas en la LGT son las previstas en los artículos 191 a 206bis; procedemos a su enumeración:

Artículo 191: por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

Artículo 192: por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones

Artículo 193: por obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

Artículo 194: por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales.

Artículo 195: por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

Artículo 196: por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.

Artículo 197: por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.

Artículo 198: por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

Artículo 199: por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

Artículo 200: por incumplir obligaciones contables y registrales.

Constituye infracción tributaria el incumplimiento de obligaciones contables y registrales, entre otras:

Artículo 201: por incumplir obligaciones de facturación o documentación.

Artículo 202: por incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal o de otros números o códigos.

Artículo 203: por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones.

Artículo 204: por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta.

Artículo 205: por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.

Artículo 206: por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta.

Artículo 206 bis: en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades del artículo 35.4 LGT que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes.

7. Delitos contra la HP

Dichos delitos vienen regulados en el TÍTULO XIV “De los delitos contra la HP y contra la Seguridad Social” de la L.O. 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

El artículo 305 señala que el que por acción u omisión defraude a la HP estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria.

El Artículo 305bis señala que el delito contra la HP será castigado con la pena de prisión de 2-6s años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando

- a) La cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros o
- b) la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal o
- c) exista utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales.

Artículo 306 señala El que por acción u omisión defraude a los presupuestos generales de la Unión Europea u otros administrados por esta, en cuantía superior a cincuenta mil euros, eludiendo, fuera de los casos contemplados en el 305.3, el pago de cantidades que se deban ingresar o, dando, fuera de los casos contemplados en el 308, a los fondos obtenidos una aplicación distinta de aquella a que estuvieren destinados u obteniendo indebidamente fondos falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubieran impedido, será castigado con la pena de prisión de 1-5 años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del dº a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de 3-6 años.

Si la cuantía defraudada o aplicada indebidamente no superase los cincuenta mil euros, pero excediere de cuatro mil, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años.

En la LGT se detalla igualmente en el Título VI las “Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la HP” de la LGT (artículos 250-259). Así, cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la HP, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la liquidación, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito.
- b) Cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.
- c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

Procederá formalizar una propuesta de liquidación vinculada a delito, en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma. Se notificará al obligado concediéndole trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho en 15 días naturales, contados a partir del siguiente al de notificación de la propuesta.

La inadmisión de la denuncia o querrela determinará la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, procediendo la formalización del acta que corresponda. En los casos en los que, por un mismo concepto impositivo y periodo, quepa distinguir elementos en los que se aprecia una conducta dolosa determinante de un delito contra la HP, junto con otros de los que no se aprecia esa conducta, se efectuarán dos liquidaciones de forma separada. Frente a la liquidación dictada no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal. La existencia del procedimiento penal no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda liquidada, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión.

El ajuste se realizará de la siguiente forma:

- a) Si en el proceso penal se dictara sentencia condenatoria por delito contra la HP y en dicho proceso se determinará una cuota defraudada idéntica a la liquidada, no será necesario modificar la liquidación realizada, sin perjuicio de los intereses de demora y recargos que correspondan.
- b) Si en el proceso penal no se apreciara finalmente la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, la liquidación será anulada siendo de aplicación las normas generales tributarias de devoluciones de ingresos y reembolso del coste de las garantías.
- c) Si en el proceso penal se dictara resolución firme, no apreciándose delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación, procederá la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, procediendo la formalización del acta.