

# PROCEDIMENT D'INSPECCIÓ

Benjamín Sevilla Bernabéu

*Professor ajudant doctor*

*Dret Financer i Tributari*

*Universitat de València*

# ÍNDIX

- 1. INTRODUCCIÓ**
- 2. FACULTATS DE LA INSPECCIÓ**
- 3. DOCUMENTACIÓ DE LES ACTUACIONS**
- 4. VALOR PROBATORI DE LES ACTES I DILIGÈNCIES**
- 5. PROCEDIMENT D'INSPECCIÓ**
  - i. Normes generals**
  - ii. Mesures cautelars en el procediment d'inspecció**
  - iii. Inici i desenvolupament**
    - Duració del procediment
    - Càlcul del termini
    - Extensió del termini
    - Suspensió del càlcul del termini
    - Conseqüències de l'incompliment del termini
    - Retroacció d'actuacions
- 6. TERMINACIÓ DE LES ACTUACIONS INSPECTORES**

# 1. INTRODUCCIÓ

- La Llei general tributària (LGT) regula en el capítol IV les actuacions i el procediment d'inspecció (articles 141 a 159).
- A més, també hem de tenir en consideració els articles 166 a 197 de l'RGIT.

«La **inspecció tributària** consisteix en l'exercici de les funcions administratives dirigides a:

- a) La investigació dels supòsits de fet de les obligacions tributàries per a descobrir els que siguen ignorats per l'Administració.
- b) La comprovació de la veracitat i l'exactitud de les declaracions presentades pels obligats tributaris.
- c) La realització d'actuacions d'obtenció d'informació relacionades amb l'aplicació dels tributs, d'acord amb el que estableixen els articles 93 i 94 d'aquesta llei.
- d) La comprovació del valor de drets, rendes, productes, béns, patrimonis, empreses i altres elements, quan siga necessària per a la determinació de les obligacions tributàries, i és aplicable el que disposen els articles 134 i 135 d'aquesta llei.
- e) La comprovació del compliment dels requisits exigits per a l'obtenció de beneficis o incentius fiscals i devolucions tributàries, com també per a l'aplicació de règims tributaris especials.

- f) La informació als obligats tributaris amb motiu de les actuacions inspectores sobre els seus drets i obligacions tributàries i la manera com han de complir aquestes últimes.
- g) La pràctica de les liquidacions tributàries resultants de les seues actuacions de comprovació i investigació.
- h) La realització d'actuacions de comprovació limitada, conforme al que estableixen els articles 136 a 140 d'aquesta llei.
- i) L'assessorament i la informació a òrgans de l'Administració pública.
- j) La realització de les intervencions tributàries de caràcter permanent o no permanent, que s'han de regir pel que disposa la seua normativa específica i, si manca regulació expressa, per les normes d'aquest capítol amb exclusió de l'article 149.
- k) Les altres que s'establisquen en altres disposicions o li encomanen les autoritats competents.»

## 2. FACULTATS DE LA INSPECCIÓ DELS TRIBUTS

### «Article 142

1. Les actuacions inspectores s'han de fer mitjançant l'examen de documents, llibres, comptabilitat principal i auxiliar, fitxers, factures, justificants, correspondència amb transcendència tributària, bases de dades informatitzades, programes, registres i arxius informàtics relatius a activitats econòmiques, com també mitjançant la inspecció de béns, elements, explotacions i qualsevol altre antecedent o informació que s'haja de facilitar a l'Administració o que siga necessari per a l'exigència de les obligacions tributàries.
2. Quan les actuacions inspectores ho requerisquen, els funcionaris que tinguen funcions d'inspecció dels tributs poden entrar, en les condicions que reglamentàriament es determinen, a les finques, als locals de negoci i en altres establiments o llocs on es despleguen activitats o explotacions sotmeses a gravamen on hi haja béns subjectes a tributació, on es produïsquen fets imposables o supòsits de fet de les obligacions tributàries o on hi haja alguna prova d'aquestes activitats o fets.

Si la persona que té la custòdia dels llocs esmentats en el paràgraf anterior s'oposa a l'entrada dels funcionaris de la inspecció dels tributs, cal l'autorització escrita de l'autoritat administrativa que es determine reglamentàriament.

Quan en l'exercici de les actuacions inspectores siga necessari entrar al domicili constitucionalment protegit de l'obligat tributari, s'ha d'aplicar el que disposa l'article 113 d'aquesta llei.

3. Els obligats tributaris han d'atendre la inspecció i li han de prestar la deguda col·laboració en l'exercici de les seues funcions.

L'obligat tributari que haja sigut requerit per la inspecció ha de comparèixer, per si mateix o per mitjà de representant, al lloc, el dia i a l'hora assenyalats per a la pràctica de les actuacions, i ha d'aportar o tenir a la disposició de la inspecció la documentació i altres elements sol·licitats.

Excepcionalment, i de forma motivada, la inspecció pot requerir la compareixença personal de l'obligat tributari quan la naturalesa de les actuacions que s'hagen de fer així ho exigisquen.

4. Els funcionaris que tenen funcions d'inspecció es consideren agents de l'autoritat i han d'acreditar la seua condició, si són requerits per a fer-ho, fora de les oficines públiques.

Les autoritats públiques han de prestar la protecció i l'auxili necessari als funcionaris per a l'exercici de les funcions d'inspecció.»

## EXEMPLE PRÀCTIC

En el curs de les actuacions de comprovació i investigació dutes a terme sobre la societat X, li han requerit que aporte a la inspecció els llibres oficials de comptabilitat. L'anàlisi d'aquests llibres demostra que la comptabilitat s'ha dut a través de mitjans informàtics, i per això la inspecció sol·licita al representant de la societat que li aporte una còpia dels fitxers informàtics que serveixen de suport a la comptabilitat, com també els sistemes de codificació emprats. En vista d'aquest requeriment, la societat pot negar-se a proporcionar aquests elements?

### 3. DOCUMENTACIÓ DE LES ACTUACIONS DE LA INSPECCIÓ

#### Article 143 LGT

- «1. Les actuacions de la inspecció dels tributs es documenten en comunicacions, diligències, informes i actes.
2. Les actes són els documents públics que estén la inspecció dels tributs amb la finalitat de recollir el resultat de les actuacions inspectores de comprovació i investigació, en què es proposa la regularització que considere procedent de la situació tributària de l'obligat o es declara que aquesta situació és correcta.»

#### Comunicacions

«Els documents a través dels quals l'Administració notifica a l'obligat tributari l'inici del procediment o altres fets o circumstàncies relatius a aquest procediment o, també, efectua els requeriments que siguen necessaris a qualsevol persona o entitat. Les comunicacions es poden incorporar al contingut de les diligències que s'estenguen.»



## Diligències

«Els documents públics que s'estenen per a fer constar fets, com també manifestacions de l'obligat tributari o persona amb la qual s'entenguen les actuacions. Les diligències no poden contenir propostes de liquidacions tributàries.»

## Informes

No estan definits expressament en la llei. No obstant això: «Els òrgans de l'Administració tributària han d'emetre, d'ofici o a petició de tercers, els informes que siguen preceptius d'acord amb l'ordenament jurídic, els que sol·liciten altres òrgans i serveis de les administracions públiques o els poders legislatiu i judicial, en els termes que preveuen les lleis, i els que siguen necessaris per a l'aplicació dels tributs».

## Actes

«Els documents públics que estén la inspecció dels tributs amb la finalitat de recollir el resultat de les actuacions inspectors de comprovació i investigació, en què es proposa la regularització que considere procedent de la situació tributària de l'obligat o es declara que aquesta situació és correcta.»

## 4. VALOR PROBATORI DE LES ACTES I DE LES DILIGÈNCIES

### **Article 144. Valor probatori de les actes**

- «1. Les actes esteses per la inspecció dels tributs tenen naturalesa de document públic i fan de prova dels fets que motiven la seua formalització, llevat que s'acredite el contrari.
2. Els fets acceptats pels obligats tributaris en les actes d'inspecció es presumeixen certs i només poden rectificar-se mitjançant prova d'haver incorregut en error de fet.»

### **Article 107. Valor probatori de les diligències**

- «1. Les diligències esteses en el curs de les actuacions i dels procediments tributaris tenen naturalesa de document públic i fan prova dels fets que motiven la seua formalització, llevat que s'acredite el contrari.
2. Els fets que figuren en les diligències i acceptats per l'obligat tributari objecte del procediment, com també les seues manifestacions, es presumeixen certs i només poden ser rectificats per aquests mitjançant prova d'haver incorregut en error de fet.»

## 5. PROCEDIMENT D'INSPECCIÓ

### **Article 145. Objecte del procediment d'inspecció**

«1. El procediment d'inspecció té per objecte comprovar i investigar el compliment adequat de les obligacions tributàries i procedir, si s'escau, a regularitzar la situació tributària de l'obligat mitjançant la pràctica d'una o més liquidacions.

2. La comprovació té per objecte els actes, els elements i les valoracions consignats pels obligats tributaris en les seues declaracions.

3. La investigació té per objecte descobrir l'existència, si s'escau, de fets amb rellevància tributària no declarats o declarats incorrectament pels obligats tributaris.»

- La comprovació pot incloure tots els actes, els elements i les valoracions consignats en les declaracions.
- La investigació té per objecte descobrir l'existència de fets amb rellevància tributària no declarats o declarats incorrectament per l'obligat tributari.

## Mesures cautelars en el procediment d'inspecció

«1. En el procediment d'inspecció es poden adoptar mesures cautelars degudament motivades per a impedir que desapareguen, es destruïsquen o s'alteren les proves determinants de l'existència o del compliment d'obligacions tributàries, o que es negue posteriorment l'existència o l'exhibició d'aquestes proves.

Les mesures poden consistir, si s'escau, en el precintament, el dipòsit o la confiscació de les mercaderies o productes sotmesos a gravamen, com també de llibres, registres, documents, arxius, locals o equips electrònics de tractament de dades que puguin contenir la informació de què es tracte.

2. Les mesures cautelars han de ser proporcionades i limitades temporalment a les finalitats anteriors, sense que es puguin adoptar mesures que puguin produir un perjudici de reparació difícil o impossible.

Les mesures adoptades ha de ratificar-les l'òrgan competent per a liquidar en el termini de 15 dies des que s'adopten i s'han d'alçar si desapareixen les circumstàncies que les van motivar.»

## Inici i desenvolupament

«1. El procediment d'inspecció s'inicia:

a) D'ofici.

b) A petició de l'obligat tributari, en els termes establits en l'article 149 d'aquesta llei.

2. Els obligats tributaris han de ser informats al principi de les actuacions del procediment d'inspecció sobre la naturalesa i l'abast d'aquestes actuacions, com també sobre els seus drets i obligacions en el curs d'aquestes actuacions.»

**Efectes** que produeix la iniciació del procediment inspector:

- Interrupció del termini legal de preinscripció del dret de l'Administració per a determinar deutes tributaris.
- Interrupció del termini legal de preinscripció per a imposar sancions.

## CAS PRÀCTIC

S'inicia un procediment d'inspecció mitjançant personació a les oficines d'un obligat tributari el 5 d'agost del 2018. L'objecte del procediment és l'IS, exercici 2016, de l'entitat NILOSUEÑES, SA.

L'administrador de l'entitat objecte del procediment rep la inspecció, però es nega a aportar la documentació requerida en aquest moment per la inspecció.

El funcionari que du a terme les actuacions fa constar aquests fets en una diligència i sol·licita a l'administrador que la signe. L'administrador, però, li diu que fins que no reba un requeriment previ i escrit no aportarà cap documentació ni signarà cap document; també es nega a rebre una còpia de la diligència.

El 10 d'agost del 2018, l'entitat va presentar una declaració extemporània de l'IS-2016 i va ingressar 100.000 euros.

El 15 d'agost, l'Administració es torna a personar a les oficines de l'empresa amb un requeriment d'aportació d'unes certes factures. En aquest cas, l'administrador proporciona la documentació requerida, però es continua negant a signar la diligència i rebre una còpia d'aquest document.

Qüestions:

- Quan es considera iniciat el procediment d'inspecció?
- Conseqüències de l'inici d'un procediment d'inspecció.
- Formes d'inici d'un procediment d'inspecció.
- Conseqüències de la negació de la signatura i del rebut de les diligències.
- És obligatori concedir algun termini per a l'aportació de la documentació?
- Conseqüències de l'autoliquidació presentada fora de termini.
- Quines infraccions s'han pogut cometre en aquest cas?

## **Article 148. Abast de les actuacions del procediment inspector**

- «1. Les actuacions del procediment d'inspecció poden tenir caràcter general o parcial.
- 2. Les actuacions inspectores tenen caràcter parcial quan no afecten la totalitat dels elements de l'obligació tributària en el període objecte de la comprovació i en tots els casos que s'assenyalen per reglament. En altre cas, les actuacions del procediment d'inspecció tenen caràcter general en relació amb l'obligació tributària i el període comprovat.
- 3. Quan les actuacions del procediment d'inspecció hagen acabat amb una liquidació provisional, l'objecte d'aquestes actuacions no es pot regularitzar novament en un procediment d'inspecció que s'inicie posteriorment llevat que hi haja alguna de les circumstàncies a què es refereix el paràgraf a) de l'apartat 4 de l'article 101 d'aquesta llei i exclusivament en relació amb els elements de l'obligació tributària afectats per aquestes circumstàncies.»

## EXEMPLE

Actuacions d'abast general:

- IS: exercici 2022.
- IVA: primer trimestre del 2021.

Actuacions d'abast parcial:

- IS: exercici 2021, referit exclusivament a la venda de terrenys efectuada per la societat.
- IVA: primer trimestre de l'exercici 2022, referit exclusivament a la permuta de terrenys i pisos efectuada amb una altra entitat.



## Article 150. Termini de les actuacions inspectores

### a) Duració del procediment inspector

1. Les actuacions del procediment d'inspecció han de concloure en els terminis següents:

a) 18 mesos, amb caràcter general.

b) 27 mesos, quan es dona alguna de les circumstàncies següents en qualsevol de les obligacions tributàries o períodes objecte de comprovació:

1r. Que la xifra anual de negocis de l'obligat tributari siga igual o superior a la requerida per a auditar els seus comptes.

2n. Que l'obligat tributari estiga integrat en un grup sotmès al règim de consolidació fiscal o al règim especial de grup d'entitats que siga objecte de comprovació inspectora.

Quan es facen actuacions inspectores amb diverses persones o entitats vinculades, d'acord amb el que estableix l'article 18 de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost sobre societats, la concurrència de les circumstàncies que preveu aquesta lletra en qualsevol d'ells ha de determinar l'aplicació d'aquest termini als procediments d'inspecció seguits amb tots ells.

El termini de duració del procediment al qual es refereix aquest apartat pot estendre's en els termes que s'indiquen en els apartats 4 i 5.

### **b) Càmput del termini de duració del procediment**

D'acord amb el que es disposa en l'article 150.2 de l'LGT, el termini del procediment inspector es compta des de la data de notificació de l'inici a l'obligat tributari fins que es notifica o s'entén notificat l'acte administratiu resultant d'aquest procediment.

### **c) Extensió del termini de duració del procediment**

Supòsits de dilacions per causes no imputables a l'Administració, és a dir, inclouen les dilacions que podrien considerar-se per sol·licituds d'ajornament d'actuacions a iniciativa de l'obligat tributari o per falta d'aportació de documentació prèviament requerida.

### **d) Suspensió del càmput del termini del procediment inspector**

“El càmput del termini del procediment inspector se suspèn tan bon punt ocórrega alguna de les circumstàncies següents:

- a) La remissió de l'expedient al Ministeri Fiscal o a la jurisdicció competent sense practicar la liquidació, d'acord amb el que assenyala l'article 251 d'aquesta llei.
- b) La recepció d'una comunicació d'un òrgan jurisdiccional en què s'ordene la suspensió o paralització respecte de determinades obligacions tributàries o elements d'aquestes obligacions d'un procediment inspector en curs.

- c) El plantejament per l'Administració tributària que du a terme el procediment d'inspecció d'un conflicte davant de les juntes arbitral que preveuen la normativa relativa a les comunitats autònomes, la Llei 28/1990, de 26 de desembre, del conveni econòmic entre l'Estat i la Comunitat Foral de Navarra, i la Llei 12/2002, de 23 de maig, del Concert econòmic amb la Comunitat Autònoma del País Basc, o la recepció de la comunicació d'aquest conflicte.
- d) La notificació a l'interessat de la remissió de l'expedient de conflicte en l'aplicació de la norma tributària a la comissió consultiva.
- e) L'intent de notificació a l'obligat tributari de la proposta de resolució o de liquidació o de l'acord pel qual s'ordena completar actuacions a què es refereix l'article 156.3.b) d'aquesta llei.
- f) La comunicació a les administracions afectades dels elements de fet i els fonaments de dret de la regularització en els supòsits a què es refereix l'article 47 ter del Concert econòmic amb la Comunitat Autònoma del País Basc, aprovat per la Llei 12/2002, de 23 de maig, i els supòsits de caràcter anàleg establits al Conveni econòmic entre l'Estat i la Comunitat Foral de Navarra, aprovat per la Llei 28/1990, de 26 de desembre.
- g) L'existència d'una causa de força major que obligue a suspendre les actuacions.

## **e) Conseqüències de l'incompliment del termini del procediment inspector**

Article 150.6 LGT

En síntesi, les conseqüències són les següents:

- El procediment inspector no caduca a conseqüència de l'incompliment del termini.
- La prescripció es considera interrompuda per la realització d'actuacions amb posterioritat a la finalització del termini de 18 mesos o de 27 mesos, segons que corresponga (a què cal afegir les causes d'extensió, si n'hi ha).
- Els ingressos efectuats des del principi del procediment fins a la primera actuació practicada amb posterioritat a l'incompliment del termini de duració del procediment que hagen sigut imputats per l'obligat tributari al tribut i període objecte de les actuacions inspectores, tenen el caràcter d'espontanis a l'efecte de l'article 27 de la llei, és a dir, s'aplica sobre aquests imports el recàrrec d'extemporaneïtat.
- No s'exigeixen interessos de demora des que es produïska aquest incompliment fins a la finalització del procediment.

## **f) Retroacció d'actuacions**

«Quan una resolució judicial o economicoadministrativa aprecie defectes formals i ordene la retroacció de les actuacions inspectores, aquestes actuacions han de finalitzar en el període que reste des del moment al qual es retrotraguén les actuacions fins a la conclusió del termini previst en l'apartat 1, o en sis mesos si aquest últim és superior. El termini esmentat es computa des de la recepció de l'expedient per l'òrgan competent per a executar la resolució.

S'exigeixen interessos de demora per la nova liquidació que pose fi al procediment. La data d'inici del còmput de l'interès de demora és la mateixa que, d'acord amb el que estableix l'apartat 2 de l'article 26, haguera correspost a la liquidació anul·lada, i l'interès es merita fins al moment en què s'haja dictat la nova liquidació.»

## Article 151. Lloc de les actuacions inspectores

### EXEMPLES PRÀCTICS

- a) En el procés de comprovació d'un subjecte passiu que té una explotació ramadera cal verificar el nombre de caps de bestiar i les instal·lacions. La inspecció pot personar-se en aquesta explotació?
- b) En el procés de comprovació d'un subjecte passiu que té una explotació de fabricació de rajoles és necessari verificar les instal·lacions. Si resulta que estan situades en un municipi d'una altra comunitat autònoma, la inspecció pot personar-se en aquestes instal·lacions?

## Article 152. Horari de les actuacions inspectores

## 6. TERMINACIÓ DE LES ACTUACIONS INSPECTORES

«Les actes que documenten el resultat de les actuacions inspectores han de contenir, almenys, els elements següents:

- a) El lloc i la data de formalització.
- b) El nom i els cognoms o la raó social completa, el número d'identificació fiscal i el domicili fiscal de l'obligat tributari, com també el nom, els cognoms i el número d'identificació fiscal de la persona amb la qual s'entenen les actuacions i el caràcter o la representació amb la qual intervé en aquestes actuacions.
- c) Els elements essencials del fet imposable o el pressupòsit de fet de l'obligació tributària i de l'atribució a l'obligat tributari, com també els fonaments de dret en què es basa la regularització.
- d) Si s'escau, la regularització de la situació tributària de l'obligat i la proposta de liquidació que escaiga.
- e) La conformitat o disconformitat de l'obligat tributari amb la regularització i amb la proposta de liquidació.
- f) Els tràmits del procediment posteriors a l'acta i, quan l'acta siga amb acord o de conformitat, els recursos que siguen procedents contra l'acte de liquidació derivat de l'acta, l'òrgan davant del qual poden interposar-se i el termini per a interposar-los.
- g) L'existència o la inexistència, en opinió de l'actuari, d'indícis de la comissió d'infraccions tributàries.
- h) Els altres que s'establisquen reglamentàriament.»

## Article 154. Classes d'acta segons la tramitació

1. A l'efecte de la tramitació, les actes d'inspecció poden ser amb acord, de conformitat o de disconformitat.
2. Quan l'obligat tributari o el seu representant es negue a rebre o subscriure l'acta, s'ha de tramitar com de disconformitat.

**L'acta amb acord (art. 155 LGT)** ha d'incloure necessàriament el contingut següent:

- a) El fonament de l'aplicació, de l'estimació, de la valoració o del mesurament realitzat.
  - b) Els elements de fet, els fonaments jurídics i la quantificació de la proposta de regularització.
  - c) Els elements de fet, els fonaments jurídics i la quantificació de la proposta de sanció que, si s'escau, siga procedent, a la qual és aplicable la reducció que preveu l'apartat 1 de l'article 188 d'aquesta llei, com també la renúncia a la tramitació separada del procediment sancionador.
  - d) Manifestació expressa de la conformitat de l'obligat tributari amb la totalitat del contingut a què es refereixen els paràgrafs anteriors.
3. Per a subscriure l'acta amb acord és necessària la concurrència dels requisits següents:
    - a) Autorització de l'òrgan competent per a liquidar, que pot ser prèvia o simultània a la subscripció de l'acta amb acord.
    - b) La constitució d'un dipòsit, aval de caràcter solidari d'entitat de crèdit o societat de garantia recíproca o certificat d'assegurança de caució, de quantia suficient per a garantir el cobrament de les quantitats que puguin derivar-se de l'acta.



## **Actes de conformitat (art. 156 LGT)**

Aquesta classe d'actes es tramita quan l'obligat tributari accepta la regularització proposada per la inspecció mitjançant la signatura de l'acta.

Es considera produïda i notificada la liquidació tributària d'acord amb la proposta formulada en l'acta si, en el termini d'un mes comptador des de l'endemà de la data de l'acta, no s'ha notificat a l'interessat cap acord de l'òrgan competent per a liquidar amb algun dels continguts següents:

- a)* Rectificació d'errors materials.
- b)* Ordenar completar l'expedient mitjançant la realització de les actuacions que siguen procedents.
- c)* Confirmar la liquidació proposada en l'acta.
- d)* Estimar que en la proposta de liquidació hi ha hagut error en l'apreciació dels fets o aplicació indeguda de les normes jurídiques i concedir a l'interessat un termini d'audiència previ a la liquidació que es practique.

## **Actes amb disconformitat (art. 157 LGT)**

Són les actes en què l'obligat tributari expressa desacord o disconformitat amb les conclusions exposades per l'actuari i, singularment, amb la proposta de regularització.

- «1. Amb caràcter previ a la signatura de l'acta de disconformitat s'ha de concedir tràmit d'audiència a l'interessat perquè al·legue allò que convinga al seu dret.
2. Quan l'obligat tributari o el seu representant no subscriba l'acta o manifeste disconformitat amb la proposta de regularització que formule la inspecció dels tributs, s'ha de fer constar expressament aquesta circumstància en l'acta. Pot adjuntar-s'hi un informe de l'actuari quan calga completar la informació inclosa en l'acta.
3. En el termini de 15 dies des de la data en què s'haja estès l'acta o des de la notificació de l'acta, l'obligat tributari pot formular al·legacions davant de l'òrgan competent per a liquidar.»