



## Recomendaciones para superar una inspección tributaria

Sea cual sea el grado de cumplimiento tributario del contribuyente, su representante legal debe llevar la inspección ante Hacienda lo mejor posible. Al afrontarla, no sólo debe dominar la regulación del impuesto de que se trate, sino también la del procedimiento instructor.

### ALEJANDRO EBRAT PICART

Abogado en ejercicio desde 1982. Titular de un despacho especializado en el área Fiscal. Profesor de Derecho tributario



do, en su caso, al levantamiento de actas por los impuestos impagados y a la imposición de las correspondientes sanciones.

Pasar cuentas ante la Administración de nuestras obligaciones fiscales no es un trámite agradable, no sólo por cuanto afecta al bolsillo del contribuyente, sino por la engorrosa labor de recopilación de documentación que suele conllevar. La solución ideal sería que todos los contribuyentes cumplieran sus obligaciones de un modo automático (impuestos indirectos) y no existieran las inspecciones de Hacienda, pero en nuestro sistema fiscal eso es imposible.

Independientemente del grado de cumplimiento tributario, la inspección de Hacienda se tiene que llevar lo mejor posible. En este artículo se aportan algunos consejos prácticos para afrontarla, teniendo en cuenta la legislación

**U**na inspección de Hacienda es el procedimiento por el cual la Administración comprueba el cumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente, tanto formales (presentación de declaraciones tributarias, llevanza de contabilidades, confección correcta de facturas, declaraciones informativas, etc.) como de pago (liquidación de impuestos), procedien-

reguladora del procedimiento que se ha de seguir en una inspección de Hacienda (ver recuadro).

## Inicio de la inspección

La inspección de Hacienda se regula en la Ley General Tributaria (LGT) y el Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI). Adicionalmente, con carácter anual, el Ministerio de Hacienda fija unos criterios para determinar las inspecciones de Hacienda; en el llamado Plan Nacional de Inspección, se recogen las pautas que debe seguir la Inspección en un año en concreto, los sectores que ha de inspeccionar, las medidas que se han de tomar contra el fraude, el reforzamiento de las relaciones con otras instituciones...

Estar en un sector de preferente inspección no implica que se vaya a ser necesariamente objeto de inspección, ni no estarlo libera automáticamente de ella. La inclusión en el Plan probablemente se deba a que se opera en sectores más proclives al fraude o en los que se mueven las bolsas de dinero oculto al fisco (inmobiliario, comercio con el exterior, etc.) y por eso la Administración centra en ellos sus esfuerzos de control.

Aunque los caminos por los que se puede iniciar una inspección son varios, el más común, no obstante, es estar incluido en el Plan. Fuera de éste, la comprobación puede venir porque la Inspección haya detectado anomalías, por no haber atendido requerimientos ante la Administración, por falta de presentación de declaraciones, por denuncia pública, por anomalías sustanciales en las declaraciones presentadas que denotan falta de ingresos...

Nadie puede pedir que le «auto-inspeccionen», como mucho se puede pedir la ampliación de las actuaciones ya iniciadas.

La inspección de Hacienda se inicia con la **citación**, bien mediante comunicación escrita, bien por personación del inspector sin previo aviso, pero documentándolo en diligencia. Lo normal es que sea por escrito, emplazando al obligado tributario a comparecer un determinado día y hora en las oficinas de la Inspección.

El inspeccionado tiene derecho a conocer la naturaleza y alcance de las actuaciones, así como sus derechos y obligaciones en el curso de las mismas. También tiene derecho a conocer la identidad de la autoridad y personal al servicio de la Administración que tramita el procedimiento.

A partir de la fecha de la notificación del inicio de la inspección de Hacienda, los ingresos que se efectúen no se considerarán espontáneos y su pago irá a cuenta de la cuota final que resulte de la liquidación final.

## Lugar de las inspecciones

Normalmente, el desarrollo de la inspección de Hacienda transcurre en las **oficinas de la Administración tributaria**. La documentación va aportándose al inspector en sus oficinas conforme la vaya solicitando.

La normativa establece que las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse indistintamente, según determine la Inspección:

- ▮ donde el obligado tributario tenga su domicilio (o el domicilio o despacho de su representante);
- ▮ donde se realicen total o parcialmente las actividades;
- ▮ donde exista alguna prueba;
- ▮ en las oficinas de la Administración tributaria.

La Inspección puede entrar en los locales, fincas y demás establecimientos en los que se desarrollen las actividades del obligado tributario, que debe permitir dicha entrada. Si la persona que custodia los documentos que se deben analizar se negara a dicha entrada, la Inspección necesitará autorización



## Legislación básica relacionada

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT).
- Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, de Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI).

### Articulado

- **Inicio de la inspección:** arts. 147 y 149 LGT y 177 a 179 RGGI.
- **Lugar de las inspecciones:** arts. 151 LGT y 174 RGGI.
- **Examen de la documentación:** arts. 151.3 LGT y 174.2 RGGI.
- **Comparecencia del obligado tributario:** arts. 142 LGT y 173 RGGI.
- **Horario de las inspecciones:** arts. 152 LGT y 182 RGGI.
- **Duración de la inspección:** arts. 150 LGT y 102 a 104 y 184 RGGI. **Dilaciones** (arts. 104.2 LGT y 104 RGGI 104). **Interrupción** (art. 150 LGT).
- **Finalización de la inspección:** arts. 154 a 157 LGT y 186 a 188 RGGI.

escrita de la autoridad administrativa. Si aun así continuara negándose, la Inspección podrá pedir el auxilio de las autoridades públicas para efectuar la entrada y registro.

Fuera de las oficinas públicas, el obligado tributario o cualquier otra persona podrá exigir al inspector que acredite su condición. Si se trata del domicilio particular –donde no se realice actividad alguna ni se pueda suponer–, el inspector necesitará mandamiento judicial para la entrada si se negase el obligado tributario.

### Examen de la documentación

El examen de la documentación contable de la actividad (libros, facturas, ficheros, justificantes, etc.) deberá realizarse en las **oficinas, domicilio, local, etc., del obligado tributario**, salvo que se aporte voluntariamente a las oficinas de la Inspección. Esta norma evita tener que desplazar documentación a las oficinas de la Inspección. Sólo si esta documentación constituye copias de los ficheros o de los libros (en cualquier soporte), la Inspección podrá exigir que se aporte

a sus oficinas. Igualmente, podrá exigir que se aporten a las oficinas de la Inspección los registros y documentos establecidos por normas tributarias (declaraciones de impuestos, documentos, etc.).

Además de que la Inspección puede personarse en los locales u oficinas donde se desarrolle la actividad, puede hacer copia de toda clase de documentos y archivos informáticos.

En cualquier caso, el obligado tributario podrá denegar a la Inspección la presentación de aquellos documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria.

### Comparecencia del obligado tributario

En principio, los obligados tributarios no tienen por qué comparecer personalmente ante la Inspección de Hacienda, pues **pueden hacerlo a través de su representante legal**. Sólo excepcionalmente y previa motivación por parte de la Inspección de Hacienda puede exigirse su comparecencia. Es decir, el inspector no puede obligar al

obligado tributario a comparecer ante él sin una razón fundada.

Resulta aconsejable acudir a la inspección a través de un representante experto en leyes tributarias y con experiencia en el trato con la Inspección; de hecho, la mayoría de las actuaciones inspectoras se celebran en presencia de un representante –normalmente el asesor legal del contribuyente–, quien, guiado por su conocimiento de la normativa y su experiencia, exigirá determinados trámites a la Inspección, reflejará manifestaciones con trascendencia tributaria en las diligencias de visita, denunciará la caducidad del procedimiento, etc. El contribuyente podrá contar con tantos representantes como desee, siempre y cuando acrediten su condición mediante la representación por escrito.

La comparecencia ante la Inspección deberá efectuarse en el lugar, día y fecha fijado por la Inspección, aunque **podrá aplazarse siempre y cuando medie justa causa**. Normalmente se acordará telefónicamente, mediante fax... el aplazamiento para un nuevo día. Aquí no estamos ante un proceso judicial sujeto a plazos herméticos, sino que el diálogo entre las partes es mucho más abierto y éstas podrán acomodarse a las necesidades, exigencias e imprevistos que puedan surgir.

### Horario de las inspecciones

El horario en el que se desarrollarán las actuaciones de la inspección dependerá de si éstas se realizan en los locales del obligado tributario o en las dependencias de la Inspección de Hacienda.

Por regla general, si es en los locales del obligado tributario (oficinas, almacenes, despachos, sedes sociales, etc.), se respetará la jornada laboral de la actividad y si se desarrollan en las dependencias de la Inspección de Hacienda, se respetará el horario de atención al público (de 9 a 14 horas) y

siempre dentro de la jornada de trabajo (lunes a viernes). Sin embargo existen dos **excepciones**:

▮ Cuando medie mutuo acuerdo entre el inspector y el obligado tributario para modificar el horario fijado.

▮ Cuando las circunstancias de la actividad exijan que las actuaciones deban realizarse fuera de la jornada laboral (espectáculos, etc.) o en horarios intempestivos (locales nocturnos, etc.), la Inspección podrá actuar fuera de estos horarios establecidos, aun sin consentimiento del obligado tributario; sin embargo, será necesaria la autorización del órgano competente de la AEAT (normalmente el delegado de Hacienda), cuya copia podrá exigir el obligado tributario (STS 3.ª Secc. 2.ª de 22 de enero de 1993 (Rec. 250/1986, 256/1986, 257/1986, 265/1986, 267/1986 y 269/1986).

## Desarrollo de la inspección

El desarrollo habitual de la inspección de Hacienda consistirá en que el inspector irá solicitando documentación al obligado tributario o a terceras personas. Podrá citar a los trabajadores de la empresa para tomarles declaración, recabar el dictamen de peritos, analizar programas informáticos, etc., y el obligado tributario deberá ir facilitando lo requerido. La Administración puede solicitar al inspeccionado todos aquellos datos que considere con trascendencia tributaria, y al resto de contribuyentes todos los datos relacionados con el inspeccionado y con trascendencia tributaria (pueden pedir albaranes, facturas... de los clientes y proveedores del inspeccionado), incluso sin conocimiento del inspeccionado (Sentencia de la AN de 7 de noviembre de 2006 (Rec. 88/2004).

Todos estos trámites, que suelen desarrollarse en las oficinas de la Inspección, se documentan mediante las llamadas **diligencias de visita**. En ellas se dejará constancia de la documentación aportada, así como de la requerida, y de los hechos con trascendencia tributaria que servirán

de base para la confección del acta al finalizar la inspección. De ahí la gran trascendencia del redactado de las citadas diligencias. El inspeccionado tiene derecho a manifestar en ellas lo que considere oportuno, lo que será importante si lo que se pretende es impugnar las actuaciones de la Inspección. Y tendrá derecho a recibir una copia de las mismas.

La documentación que el inspector puede solicitarle será toda aquella que tenga o pudiera tener trascendencia tributaria en el impuesto y periodo que se está analizando. No podrá, por lo tanto, pedir documentación de años prescritos (es decir, anteriores a cuatro años desde la fecha de presentación de la autoliquidación). Sin embargo la Inspección podrá pedir, y el inspeccionado deberá entregar, aquellos justificantes necesarios para la aplicación de determinadas deducciones. Piénsese, por ejemplo, en las amortizaciones de maquinaria, cuyo plazo de amortización supera los cuatro años; en estos casos deberá conservarse la documentación que justifique la compra.

## El obligado tributario podrá denegar la presentación de documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria

La no atención a los requerimientos de la Inspección, la no aportación de la documentación solicitada o la incomparecencia el día y hora señalados conllevará para el contribuyente consecuencias muy perjudiciales de las que se le debe concienciar (sanciones, medidas caucionales, aplicación del método de estimación indirecta, etc.).

## Duración

Una inspección de Hacienda no puede durar más de 12 meses, que se contarán desde la fecha de la notificación de inicio de las actuaciones. La finalización será cuando se notifique el acto administrativo que resulte de las actuaciones.

No se tendrán en cuenta, a efectos del plazo de los 12 meses, los retrasos (dilaciones) ocasionados por causas no imputables a la Administración, ni las interrupciones justificadas (remisión del expediente al ministerio fiscal o necesidad de un informe preceptivo).

Este plazo de 12 meses **podrá ser ampliado**, como máximo, por otro nuevo plazo de 12 meses, mediante un acuerdo motivado y **por los siguientes motivos**:

▮ Cuando las actuaciones revistan especial complejidad, por el volumen de operaciones, la dispersión geográfica de actividades del inspeccionado, la tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional, el incumplimiento de obligaciones contables... También puede ocurrir que la determinación de un beneficio fiscal requiera la comprobación de otros tributos o que el inspeccionado esté inmerso en una investigación de facturas falsas u operaciones simuladas o se trate de un grupo de personas o entidades relacionadas entre sí o se investigue una red de defraudación...

▮ Por apreciar la existencia de delito fiscal.

▮ Por la ocultación de alguna actividad empresarial o profesional.

Este nuevo plazo de 12 meses debe contarse desde la fecha de finalización de los primeros 12 meses, no desde que se toma el acuerdo de ampliación; es decir, el plazo total será de 24 meses (Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central Vocalía 5.ª de 18 de junio de 2003 (Rec. 43/2001). Superados los 12 meses de una inspección de Hacienda –o los 24, en su caso–, por causas no imputables al inspeccionado, se producirán los siguientes **efectos**:

Los ingresos efectuados desde el inicio de la inspección de Hacienda, hasta que se reanude la misma, se considerarán espontáneos; por tanto, no llevarán sanción alguna. En todo caso, puede concurrir la aplicación del recargo por ingresos extemporáneos sin requerimiento previo (máximo del 20%), muy inferior a las sanciones que Hacienda podría haber aplicado en la liquidación final de la inspección de Hacienda, que podrán oscilar entre el 50 y el 150%.

Quedarán prescritos, y, por tanto, no podrán inspeccionarse, aquellos impuestos cuya fecha de presentación de la autoliquidación haya superado los cuatro años.

Las **dilaciones** son aquellos retrasos en el tiempo causados por el inspeccionado, esto es, no imputables a la Administración. Estos espacios de tiempo no se computan a efectos del plazo de los 12 o 24 meses anteriormente citados. Se consideran dilaciones por causas no imputables a la Administración, entre otras:

Los retrasos por parte del inspeccionado en el cumplimiento de las comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, siempre y cuando el inspector haya advertido al obligado tributario de esta circunstancia. Es decir, por un lado, la Inspección debe requerir la aportación de la documentación; por otro, debe advertir expresamente de las consecuencias de su incumplimiento, esto es, de la dilación injustificada. Si se aporta una parte de la documentación solicitada y el inspector va solicitando el resto de documentación en posteriores diligencias, sin manifestar la advertencia de que el requerimiento no estaba correctamente cumplimentado y que la falta de la aportación de esos documentos no se computa a efectos del plazo de los 12 o 24 meses, no se produce dilación imputable al inspeccionado y por tanto no se interrumpe el plazo (RTEAC Vocalía 1.ª de 18 de mayo de 2006 (Rec. 2479/2004) y RTEAC Vocalía 10.ª de 2 de marzo de 2007 (Rec. 3461/2005)). Tampoco es correcta la manifestación por parte de la Inspección que impute como dilación del contribuyente la fal-



ta de aportación genérica de documentación, sin especificar los periodos de tiempo en que no se ha aportado dicha documentación (RTEAC de 25 de octubre de 2007 (Rec. 976/2006)).

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

La concesión, por la Administración, de la ampliación de cualquier plazo, así como el aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado. Habitualmente, la Inspección viene considerando el periodo vacacional (agosto) como retraso imputable al inspeccionado (cuando se paralizan las actuaciones por esta causa); asimismo, la jurisprudencia considera dilaciones imputables al contribuyente las paralizaciones del procedimiento a petición de éste con motivo de las vacaciones de sus trabajadores (RTEAC Vocalía 5.ª de 27 de septiembre de 2006 (Rec. 3659/2005)). Sin embargo, no parece

correcto que dicho periodo vacacional no interrumpa el plazo cuando se trate de vacaciones del inspector de Hacienda y sí en cambio cuando se trate del contable de la empresa que está sufriendo la inspección de Hacienda. Hacienda debe prever las vacaciones del personal del obligado tributario y, por tanto, no debería considerarse retraso a él imputable.

El retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación, o en la notificación del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (ampliación del expediente).

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

La presentación por el inspeccionado de declaraciones reguladas en el artículo 128 de la Ley General Tributaria, de comunicaciones de datos o de solicitudes de devolución complementarias o sustitutivas de otras presentadas con anterioridad.

La **interrupción** injustificada de las actuaciones por más de seis meses por parte de la Inspección –es decir, no imputable al obligado tributario– ocasionará que no se considere interrumpida la prescripción por la reanudación de las actuaciones con conocimiento formal del interesado tras dicha interrupción o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo de 12 o 24 meses. También provocará que los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones tengan el carácter de espontáneos.

La inspección de Hacienda no caduca, debe continuar hasta su finalización.

En el transcurso de una inspección, algunas veces se extienden diligencias en las que figuran hechos que no guar-

dan relación con los hechos imposables o se limitan a constatar el intercambio de pareceres entre el inspeccionado y el inspector de Hacienda, con el único fin de interrumpir la prescripción; la jurisprudencia las ha calificado de «diligencias argucia» y no tienen efectos interruptivos. Para tener dichos efectos, las diligencias deben estar encaminadas al reconocimiento, aseguramiento, comprobación, liquidación o recaudación del impuesto.

Esta interrupción opera por impuestos como si fueran estancos; es decir, si se efectúa una inspección a una persona por varios impuestos o una inspección general y se comprueba uno de ellos, dejando el resto de impuestos para más adelante, si pasan más de seis meses sin ninguna actuación sobre ellos, se producirá la interrupción injustificada, salvo que el inspector haga mención a estos impuestos en sus diligencias, alegando que es relevante la comprobación del primer impuesto a efectos de los segundos o algo parecido (STSJ de Castilla y León (Valladolid) de 19 de abril de 2006 (Rec. 1473/2000). No existirá interrupción cuando las actuaciones de la Inspección sean de comprobación necesaria aunque sean colaterales a la inspección en curso, siempre y cuando estas actuaciones tengan reflejo en el acta final (RTEAC Vocalía 2.ª de 23 de julio de 1997 (Rec. 6606/1995).

## Finalización de la inspección

La inspección de Hacienda finaliza con el acta. Una vez que el ins-

pector de Hacienda considera que ya ha comprobado todos los datos suficientes para valorar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, procede a extender la correspondiente acta. En ella deberá constar el resumen de todas las actuaciones y se recogerán todos los hechos con trascendencia tributaria que sirvan para cuantificar la deuda. Existen tres tipos de actas:

■ **Actas de conformidad (modelo A-01).** Si la propuesta de regularización de la situación tributaria es aceptada por el inspeccionado, se firma la llamada acta de conformidad, que será firme si transcurre un mes desde la fecha en que se firma.

Dentro de este plazo de un mes, el inspector jefe podrá dictar nueva liquidación rectificando errores materiales o iniciar un nuevo expediente si los errores se han cometido en la apreciación de los hechos o por la indebida aplicación de las normas jurídicas. Igualmente, el inspector jefe podrá anular la liquidación propuesta y dejarla sin eficacia y ordenar que se completen las actuaciones llevadas a cabo por el inspector.

La consecuencia más importante de este tipo de actas es que, aparte de aceptar y tener que pagar la cifra resultante del acta, la sanción irá reducida en un 30%, más un 25% de reducción adicional si no se presenta recurso.

Estas actas no podrán recurrirse por los hechos alegados y probados en

el acta, por los que se ha prestado conformidad y se presumen ciertos (salvo que se demuestre error), pero existe la posibilidad de recurrir –aunque se perderá en este caso la reducción– en todo lo relativo a la interpretación y aplicación de las normas jurídicas (STS de 14 de mayo de 1998 (Rec. 2628/1992).

■ **Actas con acuerdo (modelo A-11).** Son poco habituales. En ellas el inspector y el inspeccionado llegan a un acuerdo en una discusión sobre conceptos jurídicos indeterminados o sobre valoraciones que no pueden efectuarse de forma cierta. Se trata de temas en los que existe discusión jurídica sobre la interpretación de la norma o la aplicación de una determinada ley. En estos casos, si se llega al acuerdo, lo más probable es que no se imponga sanción alguna o, en caso de existir, llevará la reducción automática del 50%.

La cantidad resultante del acta deberá consignarse o avalarse de manera que se garantice su pago.

■ **Actas de disconformidad (modelo A-02).** Si el inspeccionado no está de acuerdo con la propuesta de liquidación de la Inspección, lo reflejará en el acta y el inspector jefe, previo un periodo de alegaciones obligatorio (RTEAC Vocalía 5.ª de 9 de septiembre de 1993 (Rec. 6784/1990), emitirá la correspondiente liquidación, que probablemente será recurrida por el contribuyente y sin las reducciones anteriormente citadas.

