

TEMA 10. PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA

1.- Procedimientos de gestión tributaria

1.1.- Procedimiento de liquidación: procedimiento iniciado con declaración tributaria. Las autoliquidaciones

1.2. Procedimientos de comprobación.

A. Procedimiento de verificación de datos

B. Procedimiento de comprobación limitada

C. Procedimiento de comprobación de valores

D. Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.

E. Procedimiento de rectificación de la autoliquidación a instancias del obligado tributario.

2. La inspección tributaria.

2.1. Documentación actuaciones inspectoras

2.2. Procedimiento de inspección

1. Procedimientos de gestión tributaria

La gestión tributaria se define en el artículo 117 de la LGT, con una larga lista de funciones, se puede afirmar, en cualquier caso que el núcleo de la gestión tributaria radica en la recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones y solicitudes de los obligados tributarios. De la gestión tributaria se derivan diferentes procedimientos y actuaciones, dentro de los cuales sobresalen los procedimientos directamente originados por declaraciones y autoliquidaciones, que culminan en las liquidaciones. Además corresponde a la actividad o área de gestión el desempeño de una serie de tareas instrumentales o de administración general, como la información, la elaboración y mantenimiento de censos, la emisión de certificados, la emisión de los Números de identificación fiscal, (NIF), y otras de variada consideración. Por tanto, la actividad de gestión tiene un carácter diverso, amplio y general, a diferencia de las funciones más especializadas que se desarrollan por parte de la inspección y la recaudación.

1.1. Procedimiento iniciado con la declaración tributaria (para posterior liquidación administrativa).

Concepto de declaración: Se considera declaración tributaria, todo documento presentado ante la Administración Tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.

El procedimiento iniciado mediante declaración es hoy en día casi inexistente, pues prácticamente todos los tributos han optado por la autoliquidación. El plazo máximo de duración del procedimiento desde su iniciación hasta su resolución es de seis meses.

Las fases del procedimiento son las siguientes:

1. **Iniciación:** el procedimiento se inicia mediante la presentación de la correspondiente declaración ante la Administración tributaria.
2. **Tramitación:** presentada la declaración, la Administración deberá realizar las operaciones de calificación y de valoración o cuantificación necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria. Para esto podrá utilizar tanto los datos de la declaración como los que obren en su poder.
3. **Liquidación:** una vez realizadas las anteriores actuaciones, se practicará la liquidación, que será notificada al sujeto pasivo. Cuando la Administración ajuste su liquidación a los datos suministrados por el sujeto pasivo no será necesario motivarla. Sin embargo, de no ser así deberá hacerse mención expresa en la propuesta de liquidación, que deberá notificarse con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, para que el obligado pueda alegar lo que convenga a su derecho.
4. **Terminación:** el procedimiento termina con la notificación de la liquidación. Tal notificación deberá producirse en el plazo de seis meses de la declaración, pues de pasar este plazo el procedimiento terminará por caducidad, con los efectos propios de ésta.

1.2. **La autoliquidación.**

Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o compensar.

La autoliquidación es, en definitiva, una declaración-liquidación: el sujeto no sólo pone en conocimiento de la Administración los hechos necesarios para determinar la deuda tributaria y su cuantía, sino que en el mismo acto, en el mismo formulario, incluye el resultado de las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para calcular el importe de la deuda. El resultado de la autoliquidación podrá ser positivo o negativo.

La autoliquidación se caracteriza porque se confunden, en el mismo acto la gestión y la recaudación pues la deuda se ingresa junto con la declaración-liquidación; no existiendo, en principio, acto administrativo de liquidación.

LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN QUE PUEDEN DERIVARSE DE LAS DECLARACIONES Y LAS AUTOLIQUIDACIONES SON LOS SIGUIENTES:

- Procedimiento de verificación de datos
- Procedimiento de comprobación limitada
- Procedimiento de comprobación de valores
- Procedimiento de devolución.

A. **Procedimiento de verificación de datos.**

Tras recibir la declaración o la autoliquidación, los órganos de gestión proceden a su examen, generalmente mediante tratamiento informático. Este tratamiento permitirá

detectar los posibles errores o incumplimientos que se hayan producido en el momento de aplicar los tributos. Además, se puede realizar el cruce de los datos de la declaración con los que obran en poder de la Administración, suministrados por el propio sujeto pasivo o por terceros.

Los supuestos que dan lugar a la apertura de este procedimiento son:

- a. Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.
- b. Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.
- c. Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.
- d. Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

El plazo de duración máxima del procedimiento es el general de seis meses. Las FASES de su desarrollo son las siguientes:

- a. **Iniciación.** El procedimiento se inicia mediante requerimiento al sujeto para que aclare las discrepancias observadas. En los casos en los que la Administración esté en condiciones de llegar al cálculo correcto sin necesidad de ulterior colaboración del sujeto pasivo, el procedimiento podrá abrirse directamente con la propuesta de liquidación. Este supuesto da lugar a las que se conocen como "liquidaciones paralelas", porque se suelen presentar a doble columna, en la primera la declaración del sujeto pasivo, y al lado, en una segunda columna, la del ordenador, con un asterisco identificando las cifras erróneas y notas al pie que señalan los preceptos mal aplicados.
- b. **Tramitación o desarrollo-** Comparecencia del obligado, a fin de cumplimentar las aclaraciones o presentar los datos que le hayan sido pedidos, así como para manifestar su posición respecto de la manifestada por la Administración. Propuesta de liquidación, con la motivación suficiente. Y fase de Alegaciones
- c. **Terminación.** La forma normal de terminar el procedimiento es la emisión de una liquidación provisional. Junto a este modo normal existen otras formas de terminación del mismo:
 - Mediante resolución expresa en la que, acogiéndose las alegaciones del sujeto pasivo, se estime que no procede practicar liquidación
 - Mediante subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o suministro del dato requerido, a satisfacción de la Administración.
 - Que a la vista de lo actuado la Administración decida que es necesario profundizar en las averiguaciones y, a tal fin, inicie un procedimiento de comprobación limitada o de inspección

- Por caducidad, si se sobrepasa el plazo general de seis meses desde la iniciación, con los efectos propios de ésta.

B Procedimiento de comprobación limitada.

La comprobación limitada se producirá en aquellos casos en que se considere necesario ir más allá de la simple verificación formal, extendiéndose al examen de registros y documentos, aunque sin llegar al de la contabilidad mercantil. Lo que define al procedimiento son las actuaciones que se podrán realizar por parte de la Administración, que son las siguientes: a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto; b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria, o de la existencia de elementos determinantes no declarados o distintos a los declarados por el obligado; c) 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; d) 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.

Por tanto, el elemento diferencial se encuentra en la posibilidad de examinar los documentos y registros fiscales, (no la contabilidad mercantil), y por otro lado en la posibilidad de requerir información a terceros. Otro de los elementos que lo diferencian del procedimiento de inspección, es el lugar ordinario de celebración de las actuaciones, que se llevarán a cabo en las oficinas de la Administración.

El plazo para desarrollar el procedimiento hasta su finalización es el general de seis meses. Las FASES de desarrollo del procedimiento son las siguientes:

a. **Iniciación.** Las actuaciones de comprobación limitada se iniciarán de oficio por acuerdo del órgano competente. El inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas, e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones. Cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta.

b. **Tramitación del procedimiento de comprobación limitada.** Los obligados tributarios deberán atender a la Administración tributaria y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones. De esta forma, el obligado tributario que hubiera sido requerido deberá personarse en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar la documentación y demás elementos solicitados. Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración tributaria deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho.

c. **Terminación.** El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:

- Por resolución expresa de la Administración tributaria que contenga una liquidación provisional o, en su caso, la manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada.
- Por caducidad.

C- Procedimiento de Comprobación de Valores.

Mediante la comprobación de valores se trata de confrontar los datos o cifras de valoración ofrecidas por el obligado en su declaración con las que, según el criterio de la Administración, sería necesario tomar en consideración.

Los medios de comprobación de valores: se encuentran regulados en el artículo 57 LGT, que enumera los siguientes: Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señal; Estimación por los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal; Precios medios en el mercado; Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros; Dictamen de peritos de la Administración; Tasación pericial contradictoria; y cualquier otro medio que determine en la normativa tributaria.

En relación con el empleo de estos medios, se debe señalar que existe reiterada jurisprudencia relativa a la discrecionalidad de que dispone la Administración en la elección de uno u otro medio. Esta discrecionalidad se encuentra limitada por la necesaria adecuación del medio al objeto de la comprobación. La Administración debe identificar ante el contribuyente el medio elegido para la comprobación, justificar adecuadamente su elección y razonar el resultado de la comprobación. Se debe además señalar que cuando la comprobación suponga determinados conocimientos técnicos, será necesario que el agente que la realiza tenga una titulación adecuada, (carece de idoneidad para efectuar la valoración, a efectos del ITPAJD, de una parcela rústica, un arquitecto al servicio de la Hacienda, correspondiendo a un ingeniero agrónomo practicar esta valoración por tratarse de un bien rústico).

De entre los medios de comprobación reviste un especial interés la tasación pericial contradictoria. La esencia de este modo de comprobación consiste en contraponer a la valoración efectuada por la Administración la de un perito designado por el propio sujeto pasivo. La tasación pericial contradictoria se debe de solicitar en el plazo para reclamar contra la liquidación girada en base a los valores comprobados administrativamente, o en caso de notificación previa separada de la comprobación de valores, en el plazo para reclamar contra ésta. La tasación pericial contradictoria consiste, en que una vez solicitada y acordada, el perito de la Administración y el del sujeto pasivo emiten sus valoraciones. Si la primera no excede a la segunda en más de un 10 por 100 ni en más de 120.000 € prevalecerá la del perito del sujeto. Si la diferencia es mayor, la Administración nombrará como tercer perito al que corresponda por orden de entre las listas suministradas por los colegios profesionales. La tasación de éste será la que se tome como valor comprobado y servirá de base para la liquidación, siempre que la misma no sobrepase el valor señalado inicialmente por la Administración en su comprobación, ni rebaje el valor declarado por el obligado tributario.

D. Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.

Se encuentra regulado en los artículos 124 a 127 de la LGT, que en gran medida remiten a la normativa propia de cada tributo. Se inicia mediante la presentación de una autoliquidación, comunicación de datos o solicitud de devolución.

Este procedimiento regula las devoluciones que la Administración ha de realizar a los sujetos como consecuencia de la existencia de cantidades ingresadas o soportadas debidamente en el curso de la aplicación del tributo. Las devoluciones a que afecta se derivan de la aplicación correcta y ordinaria de los tributos, no de la producción de errores o excesos de ingreso. Se prevén los plazos de inicio del procedimiento, las formas de terminación y los supuestos de obligación de la hacienda pública de satisfacer interés de demora.

E- Procedimiento de rectificación de la autoliquidación a instancias del obligado tributario.

El artículo 120.3 LGT establece que, cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. A diferencia del anterior, este procedimiento trata de subsanar los efectos de una actuación no correcta.

2.- La inspección de los tributos.

El cometido esencial de la inspección es la investigación y comprobación: investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración y comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.

2.1 La documentación de las actuaciones inspectoras.

Los documentos que sirven de soporte a las actuaciones de la inspección pueden ser de varias clases: diligencias, comunicaciones, informes y actas

- Las diligencias son los documentos que extiende la inspección en el curso del procedimiento para hacer constar cuantos hechos o circunstancias con relevancia para el servicio se produzcan en aquél, así como las manifestaciones de la persona o personas con las que actúa la inspección.
- Las comunicaciones son los medios a través de los cuales la Inspección se relaciona con cualquier persona en el ejercicio de sus funciones. El caso más significativo es el de los requerimientos; pueden citarse también como ejemplos las advertencias que en el curso del procedimiento la Inspección puede dirigir a los sujetos.
- Los informes son documentos en los que, a diferencia de los anteriores, no se expresa una manifestación de voluntad. Estos informes se emitirán de oficio o a petición de terceros, cuando resulten preceptivos, se soliciten por la Administración u otros poderes públicos o resulten necesarios para aplicar los tributos, justificando en este caso la conveniencia de su emisión.

- Las actas las podemos caracterizar como el documento en el que se recoge el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación, proponiendo en todo caso la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor o bien declarando correcta la misma. El contenido esencial de las actas es la propuesta de resolución.

2.2. El procedimiento de inspección.

La finalidad del procedimiento de inspección es comprobar la situación tributaria de un determinado obligado. En el curso de esa comprobación podrán realizarse actuaciones de investigación para descubrir elementos ocultados o no declarados por el sujeto. En virtud del resultado de la comprobación e investigación se procederá a la regularización de la situación tributaria del sujeto, que será el elemento final del procedimiento.

De este modo distinguimos en el procedimiento de inspección dos fases:

1. Fase de instrucción, que comprende las actuaciones de comprobación e investigación propiamente dichas, que concluirán con la firma del acta, exponiendo el resultado de las actuaciones y la propuesta de regularización. Esta fase se desarrollará por el inspector actuario.
2. Fase de resolución, que concluirá con el acto de liquidación o con la declaración de que no procede ninguna regularización. La competencia de esta fase estará atribuida a un funcionario diferente del actuario.

Alcance de las actuaciones: podrán tener carácter general o parcial. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación. En otro caso, las actuaciones tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado.

FASES DEL PROCEDIMIENTO.

Iniciación. El procedimiento de inspección se inicia de oficio: a) Por propia iniciativa de la inspección, conforme a los planes de la inspección; o b) Como consecuencia de orden superior escrita y motivada. Se entiende que es una forma extraordinaria, en cuanto se aparta de las actuaciones previstas en la planificación y, por eso, se exige la forma escrita y la motivación de la orden.

La iniciación del procedimiento deberá ser notificada convenientemente al sujeto pasivo u obligado tributario, señalándole día y hora para la personación, comunicándole el alcance de las actuaciones a desarrollar, así como los derechos y obligaciones que le asisten en el curso de tales actuaciones. Cuando lo estime conveniente, la inspección podrá personarse directamente sin previo requerimiento en las oficinas o instalaciones del sujeto a inspeccionar.

En cuanto a los efectos de la iniciación del procedimiento son los siguientes:

- a) Interrupción del plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias y de la acción para imponer sanciones.

b) La iniciación de las actuaciones inspectoras impide considerar como espontáneo tanto el pago producido con posterioridad como las declaraciones o autoliquidaciones producidas con posterioridad.

c) Lo mismo respecto de las declaraciones relativas al cumplimiento del deber de colaboración, en aquellos casos en que éste es exigido de forma general, sin requerimiento previo.

d) Se tendrán por no presentadas las consultas que se planteen en relación con la materia sobre la que versa la actuación inspectora.

En cuanto a los lugares para el desarrollo de los actos de la inspección se establecen los siguientes: el del domicilio fiscal del sujeto investigado o de su representante, el de realización de las actividades gravadas, el de aquel en que se halle la prueba del hecho imponible y las propias oficinas de la Administración. Corresponde a la inspección determinar el lugar en cada caso, aunque respecto de la práctica de las operaciones de comprobación, deben de respetar algunos criterios entre los que encontramos el siguiente. Cuando se trate de sujetos obligados a la llevanza de contabilidad, el examen de los libros y de la documentación deberá realizarse, en principio, en los locales donde se hallen tales libros y documentos. No obstante, previa conformidad del interesado, el examen de la documentación o de parte de ella podrá llevarse a cabo en las oficinas de la inspección. La inspección podrá requerir, en todo caso, la presentación en sus oficinas de los registros y documentos establecidos específicamente por normas de carácter tributario.

En cuanto al tiempo, será el del horario oficial, cuando se actúe en las oficinas de la administración y el de la jornada laboral de la actividad del investigado, cuando se actúe en sus locales, salvo acuerdo en contrario.

Terminación de la instrucción: LAS ACTAS.

La fase de comprobación en sentido estricto que se lleva a cabo por el inspector actuario terminará con la redacción del acta, que contendrá el detalle de las actuaciones realizadas y de las pruebas obtenidas e incorporará la propuesta de regularización.

En cuanto al contenido de las actas deberán contener al menos los siguientes elementos, tal y como señala el artículo 153 de la LGT: a) El lugar y fecha de su formalización. b) El nombre y apellidos o razón social completa, el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas. c) Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización. d) En su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda. e) La conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación. f) Los trámites del procedimiento posteriores al acta y, cuando ésta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos. g) La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.

Respecto a las CLASES DE ACTAS DE INSPECCIÓN. Pueden ser:

- Actas con acuerdo son fruto de una negociación entre la Administración y el obligado tributario. Este tipo de acta viene a ser una especie de transacción, la cual, puede plantearse no sobre todos los elementos a los que el acta se refiere sino sólo a determinados puntos, por el respeto al principio de indisponibilidad del crédito tributario.
- Actas de conformidad son aquellas que se extienden haciendo constar que el obligado tributario manifiesta expresamente su conformidad respecto de los hechos y de la propuesta de regularización contenida en el acta.
- Actas de disconformidad son aquellas en que el sujeto inspeccionado manifiesta expresamente su desacuerdo con el contenido del acta y fundamentalmente con la propuesta de resolución en ella contenida. El mismo carácter tienen aquellas en las que el sujeto rehúsa la firma del acta. En todo caso la disconformidad expresa o tácita quedará reflejada de manera expresa en el acta.