

El nuevo desarrollo reglamentario del Procedimiento de Inspección Tributaria

Sumario: RESUMEN.—ABSTRACT.—I. INTRODUCCIÓN.—II. NLGT: EL CAMBIO CONCEPTUAL EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.—III. EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN EN LA NLGT: CONCEPTO Y NOVEDADES SUSTANTIVAS.—IV. LA REGULACIÓN REGLAMENTARIA DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN.—V. LA COMPETENCIA.—VI. LA COORDINACIÓN.—VII. LAS FACULTADES.—VIII. LA INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN.—IX. LA TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN.—X. LAS MEDIDAS CAUTELARES.—XI. LUGAR Y TIEMPO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.—XII. EL PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.—12.1. Las causas de ampliación del plazo.—12.2. Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la administración tributaria.—XIII. LA FORMALIZACIÓN Y TRAMITACIÓN DE LAS ACTAS.—XIV. LA TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO.—XV. OTRAS CUESTIONES.—XVI. CONCLUSIONES.

RESUMEN

El uno de enero de 2008 entró en vigor el nuevo 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. Este Reglamento regula entre otras cuestiones, el procedimiento de inspección tributaria, derogando, entre otras normas, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986. El autor realiza un análisis de aquellas cuestiones en las que se introducen novedades relevantes respecto de la normativa reglamentaria anterior. Dicho análisis pone de manifiesto que, aunque con carácter general las novedades más relevantes fueron introducidas por la Ley General Tributaria, aprobada en 2003, el nuevo Reglamento no se limita a recoger y actualizar los preceptos que contenía el anterior, sino que, en deter-

* Inspector de Hacienda del Estado.

minadas cuestiones puntuales, se introducen novedades de notable incidencia en la tramitación del procedimiento.

ABSTRACT

On January 1st 2008, it took effect the new regulation on tax procedures, approved by the national government in July 2007. This regulation includes the new rules on tax audit procedures, repealing the former regulation on this subject. The author analyses the main new issues included in this norm. This analysis reveals that, although the most important issues had already been changed by the General Tax Law, approved by the parliament in 2003, the new regulation includes some major changes in the way certain steps of the procedure must be understood.

I. INTRODUCCIÓN

El **1 de enero de 2008** entró en vigor el nuevo «**Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos**» (en adelante, RGAT). Este Reglamento había sido aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, publicado en el Boletín Oficial del Estado en fecha de 5 de septiembre de 2007.

Con el RGAT finaliza, con un cierto retraso, el proceso de desarrollo reglamentario de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, NLGT), **en vigor desde el 1 de julio de 2004**. Este proceso de desarrollo reglamentario partía de la habilitación normativa contemplada en la Disposición Final Novena de dicha Ley y, en el momento de promulgación del RGAT, se había concretado ya en los siguientes Reglamentos:

- El Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (BOE del 28 de octubre).
- El Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE del 27 de mayo).
- El Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre).

La tardía promulgación del Reglamento que nos ocupa ha dado lugar a un periodo transitorio de tres años y medio en el que, estando vigente la NLGT, no existía norma reglamentaria que la desarrollara en todo lo relativo a los procedimientos de gestión e inspección. Esta situación no se contem-

plaba en el momento de promulgación de la NLGT. De hecho, se pensaba que el largo periodo de «vacatio legis» (la Ley se publicó en el BOE de 18 de diciembre de 2003, pero no entraba en vigor hasta el uno de julio de 2004) permitiría, entre otras cosas, que en el momento de entrada en vigor de la Ley, se contase con el oportuno desarrollo reglamentario.

En este sentido, conviene señalar que el nuevo Reglamento es, probablemente, el de mayor entidad de todos los dictados en desarrollo de la NLGT; y esto, no sólo por la trascendencia que los procedimientos de gestión e inspección tributaria tienen dentro del concepto general de aplicación de los tributos, sino, sobretudo, porque el nuevo Reglamento desarrolla las disposiciones comunes a todos los procedimientos de aplicación de los tributos. Esto implica que el RGAT es de aplicación con carácter supletorio incluso al procedimiento de recaudación (en todo lo no previsto en el Reglamento General de Recaudación) y al procedimiento sancionador tributario (sin perjuicio de que, en este caso, la aplicación supletoria se refiere a lo no previsto tanto en el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario como en la normativa reguladora del procedimiento sancionador en vía administrativa, que tiene carácter supletorio respecto de dicho Reglamento). Por tanto, el RGAT es una norma de cierre en la regulación de la mayor parte de los procedimientos contemplados en la NLGT.

La ausencia de norma reglamentaria de desarrollo es algo que se ha dejado notar especialmente en los procedimientos de gestión tributaria contemplados en la NLGT. Hay que tener en cuenta que la Ley afrontaba por primera vez la regulación de dichos procedimientos y que éstos carecían de regulación anterior, ni legal ni reglamentaria. Por tanto, la aplicación de estos procedimientos durante estos tres años y medio se ha basado exclusivamente en la normas de la NLGT completadas con las normas específicas de cada tributo y, en lo no regulado por dichas normas, por las disposiciones generales del derecho administrativo. En todo caso, lo detallado de la regulación legal ha permitido la aplicación de estos procedimientos sin demasiadas dificultades.

En lo que se refiere al **procedimiento inspector**, la situación ha sido distinta pues **se partía de una norma reglamentaria de desarrollo bastante detallada: el Reglamento General de la Inspección de los Tributos** (en adelante, RGIT) aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 abril, que se había ido adaptando a los cambios legales (tanto modificaciones de la antigua LGT, como promulgación de otras leyes, en especial la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes). Así, el RGIT había sido modificado en los últimos tiempos por el RD 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolló el régimen sancionador tributario y, especialmente, por el RD 136/2000, de 4 de febrero, que desarrolló parcialmente la citada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Como consecuencia de esta detallada regulación preexistente, y de lo detallado de la nueva regulación legal, los problemas para la aplicación del

procedimiento inspector durante este periodo transitorio han venido marcados, no por la ausencia de regulación, sino por las tradicionales dificultades de aplicar una norma reglamentaria anterior «en todo lo que no se oponga» a una ley nueva, cuestión ésta no siempre fácil de dilucidar.

En todo caso, a partir de uno de enero de este año disponemos de nuevo Reglamento, por lo que la normativa aplicable a los procedimientos de inspección iniciados a partir de esa fecha es distinta a la de los iniciados con anterioridad. No obstante, **la detallada regulación que contiene la NLGT y la regulación reglamentaria de muchas cuestiones en términos muy similares a como se regulaban en el RGIT, nos lleva a plantearnos si el cambio de norma reglamentaria supone algún cambio sustantivo relevante en la tramitación de los nuevos procedimientos de inspección. Esto es lo que vamos a intentar clarificar a lo largo de este trabajo.**

II. LA NLGT: EL CAMBIO CONCEPTUAL EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

La NLGT ha supuesto un **cambio sustantivo esencial en la regulación de nuestro Derecho Tributario general**. Este cambio llevaba siendo demandado desde mucho tiempo atrás, por la necesidad de adaptar las normas generales del Derecho Tributario español a la nueva realidad de nuestro sistema tributario, que poco tenía que ver con el existente en 1963, año de promulgación de la Ley General Tributaria anterior, y cuya reforma no había sido abordada en ningún momento, más allá de la introducción de «parches» asistemáticos para resolver cuestiones puntuales (así, la reforma de las sanciones que llevó a cabo la Ley 25/1995, de 20 de julio, o las novedades introducidas por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes).

El cambio que representa la NLGT ha venido caracterizado entre otras cuestiones por las siguientes:

- **Actualización e integración de la normativa legal** contenida en las Leyes General Tributaria y de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.
- **Adaptación definitiva** de dicha normativa a la **Constitución Española** de 1978 y al actual sistema tributario.
- **Aproximación al Derecho Administrativo general**, en particular a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Sólo estos objetivos justificaban ya la promulgación de la Ley. Sin embargo, el texto legal ha supuesto además una serie de cambios conceptuales muy importantes, a la hora de entender los procedimientos tributarios. En este sentido, podemos destacar:

- La regulación de la **«aplicación de los tributos»** como un concepto amplio y novedoso que incluye «todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias». Sólo quedan fuera de este concepto la actividad sancionadora tributaria y la resolución de las reclamaciones económico-administrativas. La aplicación de los tributos, con todo lo que incluye, tiene título propio en la Ley: el título III. Conviene matizar que esto excluye toda la actividad de revisión en vía administrativa (no sólo la resolución de las reclamaciones económico-administrativas), con independencia de que dicha actividad pueda corresponder a los propios órganos con funciones en la aplicación de los tributos, pues dichos procedimientos se regulan fuera del mencionado título III.
- La regulación de unas **normas comunes a todos los procedimientos** de aplicación de los tributos. Se intenta resaltar el aspecto común y homogéneo de estos procedimientos y aproximarlos a las normas del procedimiento administrativo común.
- Se mantiene la regulación de **tres tipos de procedimientos: gestión, inspección y recaudación**. Esta distribución responde a la tradicional separación de funciones y órganos existente en nuestra Administración Tributaria. Sin embargo, conceptualmente se intentan superar las barreras que implica esta distinción; para ello, se vinculan las facultades que se pueden ejercer al procedimiento que se desarrolla y no al órgano que interviene en dicho procedimiento. En este sentido, cada una de las tres grandes áreas de actividad administrativa (gestión, inspección y recaudación) se concreta en una serie de funciones; y estas funciones se van a desarrollar a través de procedimientos que son los que condicionan el ejercicio de las facultades administrativas.
- Dejando a un lado, la recaudación (definida en el art. 160 de la Ley, y tradicionalmente más separada del resto de actividades de control), la **distinción entre el área de actividad y la función ejercida** se aprecia muy claramente en los artículos 117 y 141 de la Ley, al definir los conceptos de Gestión Tributaria e Inspección Tributaria. En el artículo 117 de la Ley, la Gestión Tributaria queda definida como el ejercicio de un largo catálogo de funciones. Cada una de estas funciones supone el ejercicio de determinadas facultades administrativas y la sujeción a determinados procedimientos. Entre estas funciones hay un amplio catálogo de funciones de control, pero las facultades que se pueden ejercer serán distintas según el tipo de procedimiento que se aplique. En la misma línea, la Inspección Tributaria queda definida como otro catálogo de funciones, algunas de las cuales coinciden con las incluidas en el concepto de Gestión. En la medida en que se produzca esa coinciden-

cia, las normas aplicables y las facultades ejercibles serán las mismas que las del área de Gestión (de hecho, la Ley utiliza el mecanismo de la remisión normativa en estos casos). De este modo, **será el procedimiento utilizado y no el órgano interviniente, el que determine qué facultades pueden ejercerse ante el obligado tributario.**

Además de lo anterior, en lo que se refiere a la actividad de control, conviene destacar las siguientes novedades introducidas por la NLGT:

- **Aumenta notablemente la regulación legal de los procedimientos de comprobación**, tanto los específicos de gestión como los de inspección. En este sentido, hay una elevación del rango normativo de numerosos preceptos anteriormente contenidos en el RGIT.
- **Se regulan por primera vez los principales procedimientos de control a desarrollar en el ámbito de la gestión tributaria** cuya actividad, hasta ahora, carecía de regulación específica lo que determinaba una cierta inseguridad jurídica para el obligado tributario. Entre estos procedimientos se incluye la comprobación limitada, procedimiento de nueva creación que puede ser igualmente desarrollado por los órganos de inspección.
- **Se regula específicamente el procedimiento de inspección** como aquél que tiene por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el que se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones. A través de este procedimiento de inspección se desarrollan las tradicionales actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, junto con las liquidaciones correspondientes a las mismas. La posibilidad de realizar actuaciones a través de este procedimiento se configura como la nota diferencial esencial de la Inspección Tributaria.
- En ningún caso hay referencia a órganos. **No se asocian las funciones con órganos**, dejando esta labor para la normativa reglamentaria de desarrollo.

III. EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN EN LA NLGT: CONCEPTO Y NOVEDADES SUSTANTIVAS.

La NLGT define el **procedimiento de inspección** como aquél que tiene por objeto «comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones».

De este modo, el procedimiento de inspección es el cauce a través del cual se desarrollan las tradicionales actuaciones inspectoras de comprobación

e investigación, junto con la práctica de las liquidaciones resultantes de dichas actuaciones. Esta actividad constituye el elemento diferencial característico de la Inspección de los Tributos. En este sentido, el RGIT era todavía más claro al definir la Inspección Tributaria por referencia al desarrollo de dichas actuaciones (aunque refería el concepto de Inspección al órgano que tenía atribuida la función mencionada, más que a la función en sí misma). De acuerdo con dicha definición, lo esencial en la Inspección era el desarrollo de dicha actividad. A pesar de que la nueva regulación legal no contiene una definición tan clara, el análisis del catálogo de funciones atribuidas a la Inspección y la detallada regulación que se realiza del procedimiento de inspección pone de manifiesto que **la esencia de la actividad inspectora es el desarrollo de las funciones que se ejercen a través del procedimiento de inspección, y que éste será el procedimiento normalmente utilizado por los órganos de inspección tributaria para el desarrollo de su actividad**. Todo ello, sin perjuicio de que puedan desarrollarse otros procedimientos, en línea con el amplio catálogo de funciones que se definen en el artículo 141 NLGT.

Por otro lado, la regulación de un específico «procedimiento de inspección», enlaza con la idea antes aludida de relacionar las facultades ejercibles con los procedimientos que se están tramitando, y no con un órgano determinado, de acuerdo con la sistemática seguida por la NLGT.

La regulación legal de este procedimiento de inspección es bastante detallada, en comparación con la normativa anterior, y es la Ley el mecanismo utilizado para introducir los cambios más significativos en la tramitación de este procedimiento respecto de la normativa anterior. Más allá de matices más o menos relevantes en la redacción de los distintos preceptos, **la Ley introduce, entre otras, las siguientes novedades:**

- Se introduce expresamente la **facultad inspectora de requerir la comparecencia personal del obligado tributario «excepcionalmente y de forma motivada»**, cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija. Se pretende de este modo evitar posibles tácticas dilatorias a través de representantes desconocedores de la sustancia de las operaciones realizadas. Esta posibilidad se contemplaba en el artículo 27 del RGIT; sin embargo, este precepto fue declarado nulo por Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 1993, al considerar que se establecía una prestación personal no autorizada por Ley. Como consecuencia de dicha declaración de nulidad, la Inspección no podía requerir la presencia personal del obligado tributario, que siempre podría comparecer a través de representante. Con la NLGT se introduce la posibilidad de exigir esa comparecencia personal, aunque siempre con carácter excepcional y motivado.
- Se regulan las **medidas cautelares** con un mayor detalle que en la normativa anterior. Se introduce la necesidad de motivación y un nuevo requisito procedimental: la medida cautelar deberá ser ratifica-

- da, levantada o modificada en el plazo de 15 días desde su adopción por el órgano competente para liquidar.
- Las normas relativas al **lugar y horario de las actuaciones inspectoras** se mantienen en términos muy similares aunque recogen algún precepto novedoso, a destacar:
 - Si el obligado tributario fuese una persona con discapacidad o con movilidad reducida, la Inspección deberá desarrollar las actuaciones en el lugar que resulte más apropiado.
 - Se regula a nivel legal la posibilidad de realizar actuaciones inspectoras fuera de los horarios de actividad o jornada laboral. Esto lo contemplaba el artículo 23.3 del RGIT, pero fue anulado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993, ya citada, por falta de cobertura legal.
 - En relación con el **plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras**, se modifica el día en que se entienden finalizadas las actuaciones. La Ley 1/1998 consideraba que la finalización de las actuaciones se producía en la fecha en que se dictase el acto administrativo que resultase de ellas. En cambio, la NLGT, en línea con la Ley 30/1992, considera que el día al que debemos atender es el día en el que se notifique o se entienda notificado dicho acto administrativo. No obstante, conviene recordar que, a los efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos administrativos, será suficiente con un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución dentro de dicho plazo máximo.
 - En relación con los supuestos que permiten la **ampliación del plazo** máximo de duración de las actuaciones inspectoras, la NLGT recoge los mismos que contemplaba la Ley 1/1998. No obstante, y en relación con la concreción de la «especial complejidad» (uno de los supuestos contemplados), la NLGT opta claramente por un sistema de «*numerus clausus*». Sólo se consideran supuestos de especial complejidad que permiten la ampliación los previstos en la Ley y los que se determinen por vía reglamentaria. En cambio la Ley 1/1998 optaba por una redacción abierta que permitía apreciar otros supuestos (aunque esto quedase un tanto cuestionado por la adaptación que posteriormente se hizo en el RGIT, en el que la concreción reglamentaria no parecía dejar cabida a supuestos no regulados).
 - Se añade, además, un **nuevo supuesto** que permitiría la **ampliación del plazo**: expedientes remitidos al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente por apreciarse indicios de delito contra la Hacienda Pública, respecto de los cuales deban continuarse las actuaciones inspectoras como consecuencia de que se produzca la devolución del expediente sin que haya sentencia condenatoria de la autoridad judicial. En estos casos, el envío del expediente al Ministerio Fiscal será

una interrupción justificada del procedimiento y la devolución del expediente será causa que permita ampliar el plazo máximo de duración de las actuaciones.

- Se regulan con una mayor claridad los **efectos derivados del incumplimiento del plazo** máximo de duración de las actuaciones inspectoras. Así, se establece expresamente que el incumplimiento del plazo máximo de duración de dichas actuaciones no determina la caducidad del procedimiento (a diferencia de lo que sucede, con carácter general, en los procedimientos de aplicación de los tributos iniciados de oficio). Esta afirmación no se recogía expresamente en la legislación anterior, aunque se entendía que esto era así al no recogerse la caducidad entre los efectos del incumplimiento del plazo.

Por otro lado, se clarifica que los efectos del incumplimiento del plazo sólo se refieren a las obligaciones tributarias y periodos no regularizados en plazo, contemplando así la posibilidad de que las liquidaciones de los distintos conceptos y periodos incluidos en las actuaciones no se produzcan al mismo tiempo, por lo que podría haber algunos regularizados en plazo y otros no. Los efectos del incumplimiento del plazo se referirán únicamente a éstos últimos.

En cuanto a la regulación de los efectos de dicho incumplimiento, se concreta en los siguientes términos:

- Se establece que no se considera interrumpido el plazo de prescripción como consecuencia de las actuaciones desarrolladas durante todo el procedimiento, hasta que se reanuden las actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario. En dicho acto de reanudación, realizado con posterioridad al vencimiento del plazo, el obligado tributario tiene derecho a ser informado de los conceptos y periodos respecto de los que se reanudan las actuaciones, es decir, se le informa de qué ha prescrito y qué queda subsistente.
 - Se consideran espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación. Esto supone un cambio importante con la normativa anterior pues sólo se consideraban espontáneos los ingresos realizados después del incumplimiento del plazo.
 - No se devengan intereses de demora a partir del vencimiento del plazo hasta que se dicte el acto de liquidación. Esta norma no se contemplaba en la regulación anterior y es consistente con la nueva regulación de los intereses de demora que nunca se devengan a partir del momento en que la Administración está incumpliendo la obligación de resolver en los plazos que tiene para ello.
- En los supuestos en los que se ordene la **retroacción de actuaciones por una resolución económico-administrativa o judicial**, se establece que las actuaciones deberán finalizar en el plazo que reste

para su finalización desde el momento al que se retrotraen, sin que dicho plazo pueda ser inferior a seis meses. Se garantiza así la posibilidad de disponer de un plazo mínimo de seis meses para poder actuar, evitando la posibilidad de que, por falta de plazo, sea imposible realizar actuaciones inspectoras.

- Se regulan también los **efectos de la interrupción injustificada del procedimiento por más de seis meses**, en términos similares al incumplimiento del plazo (aunque sin que se produzca ningún efecto en relación con el cálculo de los intereses de demora).
- Se incorpora la **obligatoriedad de hacer constar en las actas de inspección tanto la existencia como la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones** tributarias. En la normativa anterior sólo se debía incluir esta mención en caso de que el actuario de inspección no apreciase esos indicios.
- Se regula un nuevo tipo de acta de inspección: el **acta con acuerdo**. Ésta constituye una de las novedades más relevantes de la NLGT. Se trata de una medida dirigida a disminuir la litigiosidad administrativa y judicial, consistente en la aplicación de una solución transaccional en relación con cuestiones de difícil valoración o concreción, recogiendo algunas figuras existentes en derecho comparado, y teniendo en cuenta que la transacción no se refiere a la determinación de la deuda tributaria sino a determinadas cuestiones previas que tienen que ver con valoraciones o concreciones de conceptos jurídicos en relación con alguno de los elementos de la obligación tributaria. En concreto, los supuestos previstos son:
 - Aplicación de conceptos jurídicos indeterminados.
 - Apreciación de los hechos determinantes para la aplicación de la norma al caso concreto.
 - Estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria, cuando ésta no pueda determinarse de forma cierta.

La suscripción de actas con acuerdo es algo completamente novedoso en nuestro derecho, y el procedimiento seguido para ello también. Sin embargo, la regulación legal ha sido lo suficientemente detallada para permitir la suscripción de este tipo de actas durante todo el periodo de tiempo en que hemos carecido de desarrollo reglamentario.

- Además de las actas con acuerdo, sólo se regulan otros dos **tipos de actas**: conformidad y disconformidad. En todo caso, es la primera vez que la regulación de las actas de inspección se afronta en una norma con rango de Ley. La ausencia de mención específica en la Ley llevó a entender tácitamente derogadas las actas de comprobado y conforme y de prueba preconstituida que contemplaba el RGIT.
- En relación con las **actas de conformidad**, se introducen algunas novedades en su tramitación, a destacar:

- Se contempla expresamente la posibilidad de que el órgano competente para liquidar dicte acuerdo expreso de liquidación confirmando la propuesta contemplada en el acta, antes del transcurso del plazo del mes para la confirmación tácita. De esta forma, se permite anticipar la finalización del procedimiento evitando los efectos de un posible vencimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras dentro de ese plazo del mes, con la posible prescripción de la obligación tributaria.
 - En caso de que se ordene completar actuaciones inspectoras, se elimina el plazo máximo de tres meses al que aludía el RGIT. Las nuevas actuaciones y la finalización del procedimiento deberán realizarse dentro del plazo máximo del mismo.
- En relación con las **actas de disconformidad**, se ha suprimido el plazo máximo de un mes de que disponía el órgano competente para dictar liquidación, una vez finalizado el trámite de alegaciones, siendo de aplicación las reglas generales del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. Igualmente, desaparece el plazo máximo de tres meses en el caso de que se envíe el expediente a completar actuaciones. Las nuevas actuaciones y la finalización del procedimiento deberán realizarse en el plazo máximo de duración del mismo.
- En los supuestos de **estimación indirecta** se añade una previsión para evitar los efectos perniciosos de una negativa a aportar documentación que obligue a la Administración a utilizar el sistema de estimación indirecta para que, en un momento posterior, se aporte dicha documentación. Para ello, la Ley sólo permite que se aporten los documentos requeridos antes de la extensión del acta. En este caso, todo el periodo transcurrido desde que se solicitaron tendrá la consideración de dilación imputable al contribuyente a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. En caso de que se aporten con posterioridad, sólo serán tenidas en cuenta si el obligado tributario demuestra la imposibilidad de aportación en el procedimiento, ordenándose, en este caso, la retroacción de las actuaciones.
- En línea con la regulación de la nueva figura de «**conflicto en la aplicación de la norma tributaria**», en sustitución del antiguo fraude de ley tributaria, se regula el procedimiento a seguir en caso de que se estime por parte del actuario que concurre esta figura.
- Se clarifica el **efecto preclusivo de las liquidaciones provisionales** de inspección. Con carácter general, la realización de una liquidación provisional no impide la posterior realización de otras liquidaciones provisionales o de la liquidación definitiva; pero en las actuaciones que lleven a esas nuevas liquidaciones no podrán volver a examinarse los elementos de la obligación tributaria analizados y regularizados en la primera liquidación. Sólo se excluyen los supuestos en

los que no se haya podido examinar ese elemento de la obligación tributaria con carácter definitivo por alguna de las circunstancias previstas en la Ley. Esto es así porque las actuaciones inspectoras suponen el ejercicio de las facultades de inspección con lo que, sólo la concurrencia de alguna circunstancia exógena que impida la comprobación completa del elemento en cuestión de la obligación tributaria, justificará su revisión.

En todo caso, **la nueva normativa legal define un marco procedimental bastante parecido al que resultaba del RGIT, aunque elevando el rango de muchos preceptos y añadiendo las novedades que resultan de las matizaciones anteriores.**

IV. LA REGULACIÓN REGLAMENTARIA DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

La convivencia de la NLGT y el RGIT, en todo lo que no se opusiera a dicha Ley, durante un periodo de tiempo tan extenso, ha permitido clarificar cómo la normativa reglamentaria anterior se integraba en el nuevo marco legal y, por tanto, cómo debía desenvolverse la tramitación de los procedimientos de inspección a los que resultara aplicable dicha normativa.

La entrada en vigor del nuevo RGAT supone la derogación completa del antiguo RGIT, y, por tanto, la modificación de la normativa reglamentaria aplicable al procedimiento de inspección.

Lo primero que llama la atención en la nueva normativa es el reducido número de artículos de desarrollo relativos a las actuaciones y procedimiento de inspección (Título V del RGAT). Efectivamente, la normas dedicadas a esta materia han quedado reducidas a un total de 32 artículos. En cambio, el RGIT, incluía un total de 88 artículos (si incluimos los artículos bis, ter y quater que se habían introducido en sus últimas modificaciones).

Esta considerable **reducción de la materia reglamentaria de desarrollo** dedicada a las actuaciones inspectoras responde a diversos fenómenos. En primer lugar, **se elimina** de la normativa reguladora de las actuaciones de inspección y, en general, de aplicación de los tributos, **cualquier referencia a la imposición de sanciones tributarias**, cuestión ésta que sí se regulaba en el antiguo RGIT.

Por otro lado, como ya hemos indicado, se ha producido la **elevación a rango legal de numerosos preceptos de la normativa anterior**. Estas cuestiones que ya han sido reguladas por la Ley, no son reproducidas en el Reglamento.

Finalmente, **muchas** de las **cuestiones** que en la normativa anterior se regulaban específicamente para las actuaciones de la Inspección de los Tributos **han pasado a ser reguladas con carácter general para todos los procedimientos de aplicación de los tributos** (Título III del RGAT).

Esto determina que muchas normas que antes se contenían en el RGIT hayan pasado a regularse entre las normas comunes a los procedimientos de aplicación de los tributos, considerándose de general aplicación a todos ellos. Es más, en ocasiones encontramos entre estas normas algunos preceptos exclusivamente aplicables a los procedimientos de inspección que, por razones de sistemática, al regular un determinado instituto jurídico o trámite procedimental, se han incorporado a la regulación general subrayando, en ese momento, la diferencia que el trámite en cuestión puede tener en el procedimiento de inspección o en otros procedimientos.

Como consecuencia de lo anterior, el análisis sistemático y la adecuada comprensión del procedimiento de inspección requiere partir de un «texto consolidado» en el que se integren las normas legales reguladoras del procedimiento de inspección junto con las generales de los procedimientos de aplicación de los tributos que puedan ser aplicables al procedimiento de inspección (por no existir especialidades en las mismas) y, del mismo modo, que se integren en dicho marco las normas reglamentarias reguladoras del procedimiento de inspección con las generales de los procedimientos de aplicación de los tributos que sean aplicables al procedimiento de inspección. Para ello tendremos que acudir a distintos títulos y capítulos de la NLGT y del RGAT.

En todo caso, la integración de la nueva normativa reglamentaria con la normativa legal ya existente, no arroja grandes diferencias respecto a la forma de tramitar y entender el procedimiento de inspección conforme a la anterior normativa.

No obstante, **la ausencia de cambios relevantes no debe llevarnos a perder de vista que algunas cuestiones sí han sido reguladas con un desarrollo reglamentario distinto del anterior y que, aunque, no se aprecian grandes cambios en la tramitación del procedimiento, sí se han modificado algunas cuestiones que pueden tener una indudable trascendencia en la resolución de determinados trámites de dicho procedimiento.**

Vamos a intentar clarificar estas diferencias y novedades resultantes del nuevo marco reglamentario. Para ello, iremos tratando distintos bloques temáticos.

V. LA COMPETENCIA

La organización territorial del Estado español, con la coexistencia de distintos entes territoriales, ha dado lugar a la existencia de diversas Administraciones tributarias (estatales, autonómicas y locales). Las competencias y facultades que puedan corresponder a cada una de ellas constituyen una materia que excede del contenido a la NLGT.

La NLGT pretende establecer los «principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español» pero, en ningún caso, realizar un deslinde

de competencias entre Administraciones tributarias. De hecho, la Ley pretende establecer una serie de normas generales y, en su mayor parte, comunes a la aplicación de los tributos que pueda desarrollarse por las distintas Administraciones tributarias, en línea con las competencias que, a este respecto corresponden en exclusiva al Estado por aplicación de los artículos 149.1.1.^a, 8.^a, 14.^a y 18.^a de la Constitución.

Por tanto, al hablar de competencias no nos referimos a las que puedan corresponder a cada Administración tributaria. Las normas aplicables a este deslinde competencial son las contenidas en la Constitución, la jurisprudencia constitucional, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con estatutos de autonomía, el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, etc.

Cuando la NLGT y el RGAT aluden a competencia, se refieren a la atribución de competencias entre órganos administrativos en el marco de una misma Administración tributaria.

En este sentido, como ya hemos indicado más arriba, **la NLGT se abstiene de realizar cualquier atribución de funciones de aplicación de los tributos a órganos de la Administración**. La Ley reconoce la capacidad de autoorganización de cada Administración tributaria, **remitiendo a su normativa específica**, y esto lo hace tanto para la atribución de funciones concretas de aplicación de los tributos (competencia funcional) como para la atribución de competencias a órganos determinados por razón del territorio (competencia territorial).

De este modo, se considera que **la distribución de competencias en el marco de una misma Administración es una cuestión que debe regular cada Administración tributaria**, al entenderse que se trata de una cuestión interna, de forma que sea posible adaptar la organización administrativa a las circunstancias concurrentes en cada momento que permitan garantizar la máxima eficacia en el funcionamiento administrativo (en línea con la exigencia de eficacia que plantea el art. 103.1 de la Constitución). Para garantizar esta eficacia es necesario dotar de una mayor flexibilidad a la organización administrativa, de forma que la distribución competencial interna no sea algo condicionado por la Ley o por el Reglamento, sino que dependa de la propia Administración actuante.

Todo ello, por supuesto, **sin perjuicio de la necesaria publicidad que deberá darse a las normas reguladoras de esa organización administrativa, de forma que quede garantizada la seguridad jurídica del administrado**.

Por este motivo la NLGT supuso la superación de los límites que resultaban de la antigua LGT, tanto para la atribución de funciones a órganos, como para la atribución de competencias territoriales. En la misma línea, la NLGT supone la superación de los condicionantes que, en cuanto a la atri-

bución de competencias, resultaban del RGIT. A partir de la NLGT la regulación de esta materia depende exclusivamente de cada Administración en ejercicio de su facultad de autoorganización.

En esta línea, **el RGAT** no realiza ninguna atribución de competencias, ni funcionales ni territoriales, a órganos administrativos de una Administración tributaria, remitiendo a sus normas de organización específica; no obstante, **sí regula las consecuencias del cambio del órgano competente**, sea por cambio de domicilio fiscal (si este criterio es el determinante de la competencia del órgano), sea por el cambio de adscripción a otro órgano.

Así, en lo que se refiere al procedimiento de inspección, el RGAT deja muy claro que el órgano competente para tramitar el procedimiento será el correspondiente al inicio de las actuaciones, estableciendo que **el cambio de domicilio fiscal (si este criterio es el determinante de la competencia del órgano) o el cambio de adscripción a otro órgano, no alterará la competencia del órgano actuante en cuanto a los procedimientos ya iniciados antes de la comunicación del cambio de domicilio fiscal o del cambio de adscripción.**

Por lo demás, **la norma determinante de la atribución de competencias es la normativa de organización específica de cada Administración tributaria.** En este sentido, y ante las dificultades de aplicar el RGAT sin la concreción de competencias de los órganos administrativos, el propio RGAT, en su Disposición Adicional Primera, estableció que, en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la norma de organización específica debería ser publicada y aprobada en el BOE antes de la entrada en vigor del Reglamento. Esta previsión dio lugar a la publicación de la «Resolución de 12 de diciembre de 2007, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria», publicada en el BOE de 26 de diciembre de 2007, y en vigor desde el uno de enero de 2008, junto con el RGAT. En la misma fecha se publicaron otras Resoluciones adaptando la organización de otros órganos de la AEAT al RGAT. Son, por tanto, estas normas, y no el Reglamento, las que realizan la atribución competencial funcional y territorial en el ámbito de la AEAT.

No obstante, el propio Reglamento introduce determinadas previsiones para dar cobertura a eventuales alteraciones de la competencia que puedan estar motivadas por razones de eficacia en el funcionamiento administrativo. Así:

- Se prevé que **«las normas de organización específica podrán establecer los términos en los que el personal encargado de la aplicación de los tributos pueda realizar actuaciones fuera del ámbito competencial del órgano del que dependan».** De este modo, se eleva a la norma reglamentaria la previsión de que en la norma de organización específica se establezcan unas normas generales de

competencia pero que se prevean mecanismos que permitan que el personal con funciones de aplicación de los tributos pueda actuar, en determinados supuestos, fuera de ese marco competencial general.

- También **se prevé que**, en el ámbito de competencias del Estado, **el Director General de del Catastro y los Directores de Departamento de la AEAT puedan modificar de forma motivada la competencia.**

Con las previsiones anteriores, se pretende dar cobertura a la optimización del personal existente en la Administración, de forma que la eficacia en la gestión de los recursos disponibles no quede encorsetada por las restricciones competenciales de los distintos órganos.

Con estos preceptos, y con la redacción que posteriormente se ha dado en la Resolución de 12 de diciembre de 2007, se sustituye, superándose ampliamente, la previsión que hasta ahora contenía el artículo 17.1 RGIT, en cuya virtud, mediante autorización de los Directores de Departamento o Delegados Especiales, era posible que los órganos de inspección actuasen fuera de su ámbito territorial de competencias.

Así, la citada Resolución, regula la competencia territorial de las Dependencias Regionales de Inspección de la AEAT, por referencia al domicilio fiscal del obligado tributario, con determinadas excepciones; pero permite, que el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, cuando resulte adecuado para el desarrollo del Plan de Control Tributario, pueda acordar la extensión de competencias de la Dependencia Regional de Inspección de una Delegación Especial o de las unidades integradas en la misma, al ámbito territorial de otra Delegación Especial, oídos los respectivos Delegados Especiales.

Además de lo anterior, **el RGAT introduce** otra novedad competencial relevante: **la previsión de que las normas de organización específica puedan regular la intervención en el desarrollo de los procedimientos de aplicación de los tributos de funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desempeñen puestos de trabajo en órganos con funciones distintas.** De este modo, se pretende dar cobertura a la participación en actuaciones inspectoras de personal que no desempeñe puestos de trabajo en órganos con funciones inspectoras, sino, por ejemplo, del personal que desempeñe puestos de trabajo en cuestiones relacionadas con la informática tributaria. De este modo, se lograría la optimización de la gestión del conocimiento disponible en la organización administrativa, sin quedar constreñido por los límites funcionales de los distintos órganos.

VI. LA COORDINACIÓN

La organización territorial del Estado citada en el apartado anterior y la coexistencia de distintas Administraciones tributarias exige arbitrar mecanis-

mos de coordinación que garanticen la máxima eficacia en el funcionamiento administrativo.

Esta cuestión no se contemplaba en el antiguo RGIT; sin embargo, el desarrollo del proceso autonómico exige impulsar en la actualidad la colaboración y coordinación entre las distintas Administraciones tributarias. Para ello, el RGAT plantea la colaboración entre Administraciones con carácter general por **dos cauces**:

- **Colaboración de oficio**, que es la que se produce siempre que **los órganos de inspección de una Administración tributaria tengan conocimiento de hechos o circunstancias con trascendencia tributaria para otras Administraciones** tributarias, debiendo, en estos casos, ponerlos en conocimiento de la otra Administración tributaria, acompañados de los elementos probatorios que procedan, de acuerdo con la obligación que establece al respecto el artículo 167 del RGAT.
- **Colaboración a solicitud de la otra Administración tributaria**, que es la que se produce **cuando una Administración tributaria solicita la colaboración de otra para poder realizar determinadas actuaciones inspectoras fuera de su ámbito** territorial de competencias (ya sea una Entidad Local que necesite que se realicen actuaciones fuera de su ámbito respectivo de competencias, o una Comunidad Autónoma que necesite que se realicen actuaciones fuera de su territorio).

En este último tipo de colaboración, el artículo 168 RGAT plantea un mecanismo de colaboración cualificado y novedoso: la realización de **actuaciones y procedimientos de inspección coordinados** entre las Administraciones tributarias autonómicas y estatales.

El principal efecto de este tipo de actuaciones es que todas las Administraciones tributarias implicadas van a tener acceso a toda la información y elementos de prueba obtenidos en las diferentes actuaciones y procedimientos coordinados. Además, podrán realizarse actuaciones concretas de modo simultáneo. Las actuaciones recaerán sobre los mismos obligados tributarios, actuando cada Administración respecto de los tributos de su competencia.

Realmente, el mecanismo de coordinación implica la tramitación de procedimientos separados en cada una de las Administraciones tributarias implicadas. Tanto la tramitación como la resolución serán separadas, cada una en su ámbito de competencias y de forma independiente. Los **efectos esenciales** logrados son los de **compartir la información y elementos de prueba** y, eventualmente, **realizar actuaciones simultáneas (aunque cada uno en su respectivo procedimiento y expediente)**.

En todo caso, esta coordinación requiere que una de las Administraciones solicite a la otra la realización de la actuaciones coordinadas y será la segunda Administración la que decida, en el plazo de un mes desde que reciba la comunicación, si acepta o no la realización de la Inspección coordinada. Lógi-

camente es algo que depende de la capacidad real de actuación de cada Administración tributaria en cada momento.

VII. LAS FACULTADES

Las **facultades de la Inspección de los Tributos** constituyen **uno de los elementos esenciales y diferenciales de la actividad inspectora**. Estas facultades representan la máxima capacidad administrativa de análisis, revisión y verificación de todos los elementos y circunstancias relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y son las que determinan el «plus» de control que representa la actividad específica de la Inspección de los Tributos, por encima de las facultades que puedan ejercer los órganos de Gestión Tributaria en los procedimientos de control desarrollados por dichos órganos.

Las facultades inspectoras son las que permiten que la Inspección de los Tributos actúe como cierre del sistema de control. De ahí, que los procedimientos de control gestor puedan finalizar mediante el inicio de un procedimiento de inspección, cuando se estime necesario el ejercicio de las facultades diferenciales de la Inspección, no ejercibles en el curso de procedimientos gestores. También, es éste el motivo de que las únicas liquidaciones administrativas que tienen el carácter de definitivas sean las realizadas en el seno de un procedimiento de inspección, previa comprobación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria.

La importancia de las facultades en la configuración la actividad inspectora se pone de manifiesto en el lugar preeminente que nuestra LGT concede a su regulación. Así, las facultades de la Inspección de los Tributos se regulan en el artículo 142 de la NLGT, inmediatamente a continuación de la regulación de las funciones inspectoras (art. 141 NLGT), representando ambos artículos el marco en que la NLGT desarrolla las actividades y procedimiento de Inspección.

Este carácter de «pórtico» de la regulación de la actividad inspectora no debe hacer olvidar, como ya hemos indicado con anterioridad, que la NLGT trata de asociar las facultades a los procedimientos y que, en la medida en que la Inspección de los Tributos ejerza procedimientos de control de carácter gestor (como es el de comprobación limitada), las facultades ejercibles serán las asociadas a dichos procedimientos, e igualmente aplicables por los órganos de Gestión que puedan desarrollar dichos procedimientos.

La regulación de las facultades de Inspección en la NLGT no supuso cambios significativos respecto de la normativa anterior, más allá de la actualización en las redacciones y la elevación del rango normativo de determinados preceptos.

No obstante, es verdad que **la Ley introdujo una facultad nueva**, no existente hasta ese momento, y de gran trascendencia: la **posibilidad de requerir «excepcionalmente y de forma motivada» la comparecen-**

cia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija. Con esta norma se pretendía evitar las situaciones de bloqueo que pueden llegar a producirse en el desarrollo de un procedimiento de inspección como consecuencia de la comparecencia de representantes del obligado tributario desconocedores de la realidad de su situación tributaria, a los que no es posible solicitar la aclaración de las cuestiones que puedan surgir en el curso del procedimiento. En todo caso, no hay que olvidar que la Ley introdujo esta facultad con un carácter excepcional, que en ningún caso debe llevar a que el obligado tributario se vea privado de la posibilidad de actuar por medio de representante.

A partir de dicha regulación legal, el **Reglamento** no introduce cuestiones significativas que no resultasen ya de la NLGT o del RGIT. En todo caso, conviene destacar algunos matices de la regulación reglamentaria:

- En línea con la normativa anterior, y con el artículo 142 NLGT, **el tipo de documentación a la que puede acceder la Inspección es muy amplio**, en principio cualquier documento, informe, dato o antecedente con trascendencia tributaria. Esto incluye todos los documentos de carácter patrimonial, financiero, comercial, etc. Las relaciones de documentación que se contienen en la Ley y en el Reglamento siempre son a título de ejemplo.
- El artículo 172.5. último párrafo del RGAT introduce un nuevo precepto, un tanto voluntarioso, que pretende asegurar la conservación de los elementos probatorios en los supuestos en los que en el curso de una entrada a fincas o locales del obligado tributario llegue un momento en el que éste revoque su consentimiento para la permanencia. Así, este párrafo especifica que, en estos supuestos, **una vez revocado el consentimiento, los funcionarios** de inspección, antes de dar por finalizadas las actuaciones de ese día y abandonar las instalaciones, **podrán adoptar** cualquiera de las **medidas cautelares** reguladas en el artículo 146 NLGT (precinto, depósito o incautación).

Esta norma da cobertura a la adopción de medidas cautelares sobre los elementos probatorios que puedan existir en el lugar en el que se estén desarrollando las actuaciones. Supone, por tanto, incluso la posibilidad de precinto e incautación de documentos, archivos, equipos electrónicos, etc. Se establece así una clara distinción entre lo que supondría una negativa inicial a la entrada y una negativa sobrevenida. En el caso de negativa inicial, los funcionarios de la Inspección no podrían en ningún caso acceder al lugar (salvo autorización judicial, si es un domicilio constitucionalmente protegido, o autorización escrita del órgano competente, si no lo es). En cambio, en el caso de negativa sobrevenida, incluso si se tratase de un domicilio constitucionalmente protegido, tal y como resulta de la redacción del artículo, los funcionarios de Inspección podrán adoptar las medidas cautelares

indicadas sobre los elementos probatorios existentes en dicho lugar, algo que no habrían podido hacer si no hubiesen podido acceder en el momento inicial.

Este distinto tratamiento tiene un claro fundamento: se respeta el derecho del obligado tributario a negar la entrada, salvo que dicha entrada vaya acompañada de los requisitos previstos por la norma y, al mismo tiempo, se pretende evitar que, consentida la entrada, puedan perjudicarse las actuaciones en el momento en que se descubran elementos probatorios acreditativos de incumplimientos tributarios. Es decir, se pretende evitar que, en el momento en el que, en el curso de la entrada y reconocimiento consentidos por el obligado tributario, se descubran elementos probatorios que pongan de manifiesto incumplimientos de obligaciones tributarias, la revocación del consentimiento y, en definitiva, la expulsión del personal inspector del local en el que se hayan producido dichos descubrimientos, impida la utilización de éstos elementos como prueba en el procedimiento de inspección y en la posterior regularización de la situación tributaria del obligado. La posibilidad de que se produjesen estas situaciones privaría de efectividad a aquellas actuaciones realizadas en el domicilio del obligado tributario con su consentimiento, pues normalmente sólo se finalizarían sin dificultades en la medida en que no se descubriesen pruebas de incumplimientos tributarios (o que el obligado tributario no fuese consciente de la trascendencia de los elementos probatorios descubiertos).

- En relación con la **entrada y reconocimiento de fincas con orden judicial**, el artículo 172.4 último párrafo, incorpora la **obligación de dar cuenta** de las circunstancias incidencias y resultados de la entrada **al órgano jurisdiccional** que la haya autorizado.
- En relación con el consentimiento tácito a la entrada y reconocimiento, **se ha eliminado la exigencia de consentimiento expreso en relación con el domicilio particular**.

La normativa anterior, contenida fundamentalmente en el artículo 39 RGIT, permitía la entrada con consentimiento tácito cuando el interesado o custodio de las fincas ejecutase los «actos normalmente necesarios que de ellos dependan para que aquellas operaciones puedan llevarse a cabo». Sin embargo, se matizaba a continuación que «no obstante, cuando la entrada y reconocimiento se refieran a un domicilio particular se requerirá expresamente al interesado si consiente el acceso, advirtiéndole de sus derechos». Por tanto, la normativa anterior exigía consentimiento expreso en estos casos.

El artículo 172.5 primer párrafo NLGT realiza una regulación general del consentimiento tácito, en términos parecidos a la normativa anterior, pero sin excluir expresamente la entrada a domicilios constitucionalmente protegidos. Este precepto debe entenderse en línea con la evolución del concepto de domicilio constitucionalmente

protegido, frente al domicilio particular de las personas físicas. De acuerdo con la concepción jurisprudencial del domicilio constitucionalmente protegido, se entiende por tal cualquier lugar delimitado, con acceso restringido y en el que una o varias personas físicas o jurídicas, desarrollen, permanente u ocasionalmente, su vida privada. Si bien el concepto parece claro en caso de personas físicas, resulta un tanto difícil de delimitar en el caso de personas jurídicas. En principio debería tratarse de un lugar separado de forma inequívoca del entorno físico exterior y tener acceso restringido. Sin embargo, no tiene porqué ser un inmueble en su conjunto y podría consistir en determinadas zonas, despachos, etc del inmueble. Esta dificultad de delimitar cuando estamos accediendo a un lugar considerado domicilio constitucionalmente protegido y cuando no, aconseja reducir la exigencia de formalidad, especialmente en la medida en que estamos accediendo a locales de personas jurídicas en los que se nos permite la entrada.

En todo caso, esta reducción de formalidad debe ponerse en conexión con los derechos de los obligados tributarios y, especialmente con el derecho que tienen éstos a ser informados, en el curso de las actuaciones inspectoras, sobre sus derechos y obligaciones tributarias en general y específicamente, sobre sus derechos y obligaciones en dichas actuaciones (en este sentido los artículos 34.1 a) y ñ) y 141 f) NLGT). Por tanto, la nueva redacción del consentimiento tácito debe entenderse, no como una reducción de derechos del obligado tributario, que sigue conservando los mismos, sino como una eliminación de requisitos formales que puedan generar una invalidez sobrevenida de actuaciones realizadas en su momento con pleno consentimiento del obligado tributario.

- La **obligación de atender a los órganos de inspección** se regula en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 173 en términos que no suponen cambios significativos respecto a la situación existente en la normativa anterior. No obstante, el apartado 2 regula un supuesto que el RGIT no regulaba expresamente: cómo concurre esta obligación en supuestos de personación sin previa comunicación. En estos casos, se deja muy claro que el obligado tributario o su representante deben atender a los órganos de inspección si estuvieran presentes y, de no estarlo, deberá colaborar en las actuaciones cualquiera de las personas encargadas o responsables de tales lugares. De este modo, se acentúa la obligación de atender a los órganos de inspección que tienen los obligados tributarios pues, en estos supuestos, la Inspección se persona sin previo aviso y sin que el obligado tributario sepa que se va a producir dicha personación en el día de que se trate. Esa falta de previsión no le exonera de su obligación de atender a la Inspección si estuviera presente y la Inspección considerara necesaria su presencia

para la práctica de las actuaciones. Si no está, la obligación de colaboración se extiende al encargado o responsable del lugar.

- El artículo 173.4 y 5 RGAT reproduce, en términos muy similares, el listado de facultades inspectoras que se contenían en el artículo 40 RGIT. No obstante, introduce expresamente una **nueva facultad: «Verificar y analizar los sistemas y equipos informáticos mediante los que se lleve a cabo, total o parcialmente la gestión de la actividad económica de la empresa».**

Esta facultad representa, aparentemente, una actualización de las facultades inspectoras acorde con los nuevos tiempos en los que la actividad económica siempre se gestiona con medios informáticos. Sin embargo, esconde un mayor calado del que pueda parece en una primera lectura. El análisis de equipos informáticos no supone directamente un análisis de la actividad económica de la empresa. Se trata del análisis de los equipos y sistemas a través de los cuáles se lleve a cabo dicha actividad; no del análisis de la actividad en sí misma (algo que ya resulta directamente de las funciones de la Inspección de los Tributos). Así, con este precepto, se da cobertura a la utilización de técnicas de auditoría informática que permitan revisar completamente los equipos utilizados para la gestión de la actividad económica y detectar, en su caso, mecanismos informáticos que puedan conllevar la ocultación o alteración de los registros de su actividad real (dobles contabilidades, archivos informáticos ocultos, etc).

Hoy por hoy, este tipo de técnicas de auditoría informática son las más relevantes a efectos de detectar situaciones en las que la contabilidad oficial no refleja correctamente la situación de la empresa, especialmente en los supuestos en los que puedan existir circuitos de ventas ocultas.

VIII. LA INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

El desarrollo reglamentario relativo a la iniciación del procedimiento de inspección no introduce novedades significativas. Las formas de iniciación y los efectos de la misma son sustancialmente los mismos que regulaba el RGIT. La nueva normativa se limita a actualizar y clarificar algunas cuestiones que en la normativa anterior habían quedado recogidas de una manera confusa, especialmente, como consecuencia de la modificación del concepto del alcance de las actuaciones inspectoras que llevó a cabo la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Por lo demás, la nueva regulación plantea la dificultad, ya señalada, de que la adecuada comprensión de la forma en deben iniciarse los procedimientos de inspección y sus efectos requiere el análisis integrado de artículos de la NLGT, los artículos del RGAT relativos al procedimiento inspector y diver-

los artículos del RGAT relativos a las normas comunes sobre las actuaciones y los procedimientos tributarios.

Conviene, no obstante, **destacar algunas cuestiones** de la normativa reglamentaria indicada, aun cuando no supongan un cambio significativo en la forma de iniciación de los procedimientos de inspección:

- La iniciación de un procedimiento de inspección **puede conllevar la terminación de otro procedimiento de aplicación de los tributos**. En particular, pueden finalizar por la iniciación de un procedimiento de inspección los procedimientos de devolución iniciados mediante autoliquidación, los procedimientos de verificación de datos y los procedimientos de comprobación limitada, siempre que el objeto de los mismos quede incluido en el procedimiento de inspección. Esta forma de terminación la contempla ya la propia NLGT respecto de cada uno de los procedimientos indicados.

En estos casos, esta circunstancia se hará constar en la comunicación de inicio del propio procedimiento de inspección, tal y como se recoge en el artículo 87.3. f) RGAT, y será la notificación de dicha comunicación la que determine la finalización del procedimiento gestor en curso.

- El artículo 178 RGAT realiza una **descripción del alcance y extensión de las actuaciones** del procedimiento de inspección bastante **clarificadora**, superando las dificultades de comprensión que partieron del cambio de concepción del alcance de las actuaciones que se produjo a partir de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

En la normativa anterior a la Ley 1/1998, el carácter general o parcial de las actuaciones inspectoras venía determinado por la verificación de la totalidad de la situación tributaria del sujeto pasivo u obligado tributario o su circunscripción a alguno de los tributos a los que quedaba sujeto dicho obligado tributario. A partir de dicha Ley, no hay referencias a verificar la situación tributaria en conjunto, y el carácter general o parcial de la comprobación se delimitará siempre en relación con cada una de las obligaciones tributarias y periodos objeto de comprobación.

Esta concepción es la que recoge el artículo 148 NLGT, al distinguir entre el alcance general y el alcance parcial de las actuaciones. Sin embargo, el artículo 178 RGAT es el que verdaderamente clarifica la cuestión al introducir el **concepto de «extensión» de las actuaciones inspectoras**. De esta forma, el objeto del procedimiento de inspección va a quedar delimitado por dos componentes:

- La extensión, relativa a cada una de las obligaciones tributarias y periodos impositivos o de liquidación objeto del procedimiento, y
- El alcance, relativo al carácter general o parcial de la actuación y que debe concretarse para cada una de las extensiones del proce-

dimiento, esto es, para cada obligación/periodo objeto de comprobación.

En esta línea, se especifica que en la comunicación de inicio del procedimiento deberán expresarse la extensión y el alcance, y cuando la extensión incluya varios elementos (entendiendo por tal, cada una de las obligaciones/periodo objeto de comprobación) deberá expresarse el alcance general o parcial para cada uno de estos elementos. Además, tratándose de alcance parcial deberán especificarse los elementos de la obligación tributaria que vayan a ser objeto de comprobación, o los elementos excluidos de dicha comprobación. De este modo, la norma reglamentaria resulta más clara y exhaustiva a la hora de describir el objeto del procedimiento.

- Es muy relevante la delimitación que se realiza en el mismo artículo 178 RGAT de los **supuestos en los que las actuaciones inspectoras tienen carácter parcial**. En este sentido, la NLGT remitía a este desarrollo reglamentario. La concreción de supuestos se realiza en el apartado 3 del artículo mencionado, tiene el carácter de «numerus clausus» y se trata de supuestos que determinan necesariamente el carácter parcial de la actuación. Suponen además un cambio significativo con la anterior regulación reglamentaria, muy genérica salvo en lo que se refería a las comprobaciones abreviadas del artículo 34 RGIT (comprobaciones que en la nueva normativa han desaparecido).

El supuesto típico es el contemplado directamente en la NLGT y reproducido por el RGAT: que las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación. Esta circunstancia no está condicionada a ningún factor exógeno y sólo dependerá de la orden de servicio dictada por el órgano competente para liquidar al realizar la selección del obligado tributario, las obligaciones tributarias y periodos y, en su caso, las cuestiones a comprobar, en ejecución del correspondiente Plan de Inspección. En estos casos será esencial determinar en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras los elementos de la obligación tributaria que van a ser comprobados, o cuáles van a quedar excluidos de la comprobación.

Al margen del supuesto anterior, el RGAT confiere el carácter de parcial a tres tipos de actuaciones:

- Las que tengan por objeto la verificación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios e incentivos fiscales
- Las que tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable.
- Las que tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el

contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario.

Realmente, estos supuestos se han extraído de la práctica administrativa que ya venía calificando a este tipo de comprobaciones cómo de carácter parcial, entendiendo que eran actuaciones en las que se procedía a comprobar sólo algunos de los elementos de la obligación tributaria.

Especial mención merece el supuesto relativo a las solicitudes de devolución, reflejo de la práctica administrativa de que determinadas solicitudes de devolución tributaria son fiscalizadas por los órganos de inspección a través de procedimientos inspectores. La calificación de estas comprobaciones como de carácter parcial permite dotarlas de la flexibilidad necesaria para afrontar campañas más o menos masivas de este tipo de operaciones, en línea con el sistema de control que suelen seguir los órganos de gestión, sin perder la posibilidad de realizar posteriormente una comprobación de carácter general.

En todo caso, existe un elemento diferencial muy significativo en relación con otros supuestos de actuaciones parciales. Mientras que en otras actuaciones parciales sólo se examinan algunos elementos de la obligación tributaria, aquí lo que se produce es una reducción de los elementos probatorios que se van a utilizar. Se prescinde de los contrastes con información de terceros y se alude exclusivamente al cruce de lo declarado con lo formalmente anotado en la contabilidad o libros registros del obligado tributario, y amparado por justificantes contables y extracontables.

De este modo es posible realizar actuaciones de inspección sobre solicitudes de devolución, añadiendo el «plus» adicional de control que supone la actuación inspectora y evitando el exceso de carga de trabajo que puede provocar una comprobación general de cada solicitud. Las actuaciones tendrán carácter parcial desde el inicio, en la medida en que se respeten las limitaciones de comprobación indicadas, y generarán liquidaciones provisionales que no impedirán la posterior realización de una comprobación general y una liquidación definitiva.

- También es muy clarificadora la regulación que se realiza en el apartado 5 del artículo 178 sobre las **posibilidades de modificación del alcance** que pueden realizarse en el curso de las actuaciones, dejando una libertad muy amplia a la Administración tributaria tanto para ampliar como para reducir, tanto la extensión como el alcance de las actuaciones, si bien esta decisión deberá siempre ser motivada. En este sentido indicar que el precepto deja muy clara la posibilidad de ampliar o reducir, incluso, el nivel de parcialidad, de forma que

sería posible, en el curso de la actuaciones, aumentar los elementos de la obligación tributaria que están siendo objeto de comprobación, manteniendo el carácter parcial de dicha comprobación, sin necesidad de ampliar a general. También sería posible reducir los elementos de la obligación tributaria que están siendo objeto de comprobación en una actuación que ya desde el primer momento fue parcial.

- En cuanto al desarrollo reglamentario de la **solicitud del obligado tributario de una inspección de alcance general**, el artículo 179 RGAT no introduce modificaciones relevantes con la normativa anterior. Realmente, fue la propia NLGT la que introdujo el cambio más relevante al modificar el **efecto** que suponía no ampliar el alcance de la comprobación parcial ni iniciar la comprobación de carácter general en el plazo de seis meses desde la solicitud. El artículo 33 bis del RGIT preveía que:

- Si transcurridos los seis meses hubieran finalizado las actuaciones de carácter parcial y no se hubieran iniciado las de carácter general, el plazo máximo de duración de dichas actuaciones inspectoras comenzaría a contarse desde el día siguiente al del transcurso de los seis meses. Es decir, a partir de dicho momento comenzaba a computarse el plazo máximo de duración dentro del cual debería iniciarse y finalizarse la comprobación de carácter general. El retraso en el inicio supondría, por lo tanto, una disminución del tiempo disponible por la Inspección de los Tributos para la tramitación del procedimiento.
- Si transcurridos los seis meses no hubieran finalizado las actuaciones de carácter parcial ni se hubieran iniciado las de carácter general, las actuaciones de carácter parcial pasarían a tener automáticamente carácter general y el plazo máximo de duración de estas actuaciones se computaría desde el inicio de las mismas.

El artículo 149 NLGT eliminó estos efectos y los sustituyó, en ambos casos, por que el incumplimiento del plazo de seis meses para iniciar las actuaciones generales o ampliar el alcance de las parciales, determinase que no se entendiese interrumpido el plazo de prescripción de las actuaciones inspectoras de carácter general por la realización de las actuaciones inspectoras de carácter parcial. Por tanto, en muchos casos, el incumplimiento de este plazo de seis meses puede conllevar la prescripción de derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Lo que sí añade el artículo 179.3. RGAT con un carácter un tanto novedoso, es la alusión al posible **acuerdo de inadmisión** de la ampliación del plazo, exigiendo la motivación y estableciendo que no es un acto susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que pueda reclamarse contra el acto o actos administrativos que pongan fin al procedimiento. No obstante, conviene

matizar que la ampliación del alcance de las actuaciones solicitada por el obligado tributario es un deber para la Administración, y no esta sujeta a apreciación administrativa sobre la procedencia o no de dicha ampliación. Sólo cabrá el acuerdo de inadmisión cuando el obligado tributario no cumpla los requisitos legales en el planteamiento de la solicitud, y dichos requisitos son mínimos:

- Que el obligado tributario esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial
- Que solicite que dichas actuaciones tengan carácter general respecto del tributo y, en su caso, periodos afectados
- Que solicite la ampliación en el plazo de 15 días desde la notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones de carácter parcial.

En la medida en que se cumplan estos mínimos requisitos, no cabrá la inadmisión.

IX. LA TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

El RGAT, en línea con el proceso de homogeneización de los procedimientos tributarios, dedica una sección a la «tramitación» del procedimiento de inspección. De este modo, se refleja la tradicional secuencia de fases de los procedimientos administrativos: iniciación, instrucción y terminación. Esta sucesión de fases se recoge expresamente en la NLGT, para todos los procedimientos administrativos en materia tributaria. Así, la Ley distingue entre iniciación (art. 98 NLGT), desarrollo (art. 99 NLGT) y terminación (art. 100 NLGT) de dichos procedimientos. Esta misma distribución se recoge en el posterior desarrollo reglamentario.

En la configuración del procedimiento inspector, **la especial referencia a la tramitación del procedimiento no altera la forma en que éste se desarrolla hasta su terminación, siendo este desarrollo muy similar al que existía antes de la NLGT**. No obstante, esta alusión sí tiene un carácter didáctico y, hasta cierto punto, clarificador del desarrollo del procedimiento.

En este sentido, el artículo 180.1 RGAT especifica el contenido de la «tramitación» del procedimiento: **la realización de las actuaciones necesarias para obtener los datos y pruebas que sirvan para fundamentar la regularización de la situación tributaria del obligado tributario o para declararla correcta**. Este precepto debe ponerse en relación con el artículo 183 RGAT, en el que se especifica que «cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación tributaria del obligado tributario, se notificará el inicio del

trámite de audiencia». De este modo, queda definida la fase de tramitación del procedimiento como la dirigida a la obtención de los datos y pruebas que permitan fundamentar la propuesta de regularización, durante la cual se ejercerán las facultades de la Inspección de los Tributos, y cuya finalización será libremente apreciada por el órgano de inspección y estará condicionada a que se hayan obtenido ya dichos datos o pruebas. **El final de esta fase se realiza mediante la notificación del inicio del trámite de audiencia** previo a la firma de las actas de conformidad o de disconformidad.

Por lo demás, **el artículo 180 RGAT regula la ordenación del procedimiento en términos muy similares a los que recogía el artículo 32 RGIT**. En definitiva, como se indica en el artículo 180.2 RGAT, la dirección de las actuaciones inspectoras corresponde a los órganos de inspección; por tanto, los funcionarios que tramiten el procedimiento decidirán el lugar, día y hora en que dichas actuaciones deban realizarse. Todo ello, sin perjuicio de que las actuaciones deban practicarse de forma que se perturbe lo menos posible el desarrollo normal de las actividades laborales o económicas del obligado tributario.

X. LAS MEDIDAS CAUTELARES

La adopción de medidas cautelares se regula en el artículo 181 RGAT. Este precepto desarrolla el artículo 146 NLGT en el que se establece la posibilidad de adoptar medidas cautelares debidamente motivadas en el seno del procedimiento de inspección para impedir que se destruyan, alteren o desaparezcan elementos de prueba determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición.

La adopción de medidas cautelares se preveía ya en el antiguo RGIT (art. 35), sin embargo su escasa regulación, la ausencia de procedimiento y los eventuales problemas prácticos que planteaba su adopción llevaron a una infrutilización de este tipo de medidas. La NLGT pretendió eliminar dichos inconvenientes mediante una regulación más clara que ahora queda completada con la normativa reglamentaria.

El artículo 146 NLGT regula ya los elementos esenciales de la adopción de medidas cautelares. Además de definir su objeto (el aseguramiento de los elementos de prueba), dicho artículo alude a los tres tipos de medidas adoptables (precinto, depósito o incautación), a su carácter proporcionado, motivado y limitado temporalmente a la consecución de sus fines, y al límite adicional que impide su adopción cuando dichas medidas puedan causar perjuicios de difícil o imposible reparación. También alude a la necesidad de ratificación en el plazo de 15 días desde su adopción, por el órgano competente para liquidar.

El artículo 181 RGAT añade una definición de cada uno de los tres tipos de medidas (precinto, depósito e incautación) y desarrolla

el procedimiento para su adopción y conservación. En relación con dicho procedimiento, destacar las siguientes consideraciones:

- Se especifica la necesaria **documentación en diligencia** de la adopción de dichas medidas, algo que resulta de la propia naturaleza escrita del procedimiento inspector. En todo caso, el Reglamento es bastante exhaustivo en cuanto a los datos a consignar en dicha diligencia, aludiendo a la necesidad de concretar la medida adoptada, el inventario de los bienes afectados, la descripción sucinta de las circunstancias y las finalidades de su adopción, y la información al obligado tributario de formular alegaciones en el plazo de cinco días. Asimismo, en caso de que la medida consista en el depósito, se debe dejar constancia de la identidad del depositario, de su aceptación expresa y de que ha quedado advertido de su deber de conservar a disposición de los órganos de inspección en el mismo estado en que se le entregan los elementos depositados y sobre las responsabilidades civiles o penales en las que pudiera incurrir en caso de incumplimiento.
- Además de lo anterior, el reglamento contempla la **posibilidad de que en el momento de adopción de la medida cautelar no sea posible su documentación** escrita, habida cuenta de las circunstancias hostiles en las que suele ser necesaria la adopción de este tipo de medidas. Ante esta eventualidad, se establece que, en estos casos, la diligencia se extienda lo antes posible y se remita inmediatamente copia al obligado tributario.
- El reglamento añade la **apertura de un plazo de alegaciones ante el órgano competente para liquidar**: cinco días improrrogables contados a partir del siguiente al de la notificación al obligado tributario. **Este plazo de alegaciones no se preveía expresamente en la ley.**
- **El órgano competente para liquidar debe resolver en el plazo de quince días desde su adopción, la ratificación, modificación o levantamiento de la medida cautelar.** Este acuerdo se realizará a la vista de la documentación proporcionada por el órgano de inspección y, en su caso, las alegaciones formuladas por el obligado tributario. Asimismo, se especifica que este acuerdo no es susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que pueda plantearse la procedencia o improcedencia de la medida cautelar en el recurso o reclamación que, en su caso, se interponga contra la resolución que ponga fin al procedimiento.
- El reglamento también detalla el **levantamiento de las medidas**, exigiendo su documentación en diligencia que deberá comunicarse al obligado tributario, y, en caso de precinto, exige que su apertura se realice en presencia del obligado tributario, salvo que concurra causa debidamente justificada.

Por tanto, **el RGAT regula un procedimiento, bastante detallado, para la adopción, ratificación y levantamiento de las medidas cau-**

telares, con el objeto de dotar de virtualidad y posibilidad de aplicación práctica a estas medidas.

XI. LUGAR Y TIEMPO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Las circunstancias relativas al tiempo y al lugar en el que pueden desarrollarse las actuaciones inspectoras han sido tradicionalmente objeto de regulación expresa en la normativa reglamentaria. Ambas cuestiones están directamente relacionadas con la ordenación del procedimiento inspector. De hecho, tal y como mencionábamos anteriormente en el apartado IX, son los funcionarios de inspección los que decidirán el lugar, día y hora en que dichas actuaciones pueden realizarse, en línea con el principio general de dirección de las actuaciones por los órganos de inspección (art. 180.2 RGAT).

Sin embargo, cuando se alude a la regulación del **tiempo y lugar** la norma se refiere a los **límites físicos y temporales dentro de los que los órganos de inspección pueden ejercer esa facultad de dirección**. Así, la facultad de ordenación del procedimiento no será absoluta, sino que estará sometida a determinados límites que garantizan la compatibilidad de la actividad inspectora con el desarrollo normal de las actividades laborales y económicas del obligado tributario.

Las circunstancias relativas al tiempo y lugar de las actuaciones inspectoras **se regulaban en los artículos 20 a 23 RGIT**. No obstante, **la NLGT había derogado ya tácitamente algunos de estos preceptos**, al regularse estas materias directamente por la Ley, dejando muy poco margen a la regulación reglamentaria.

En esta línea, el artículo 151.1 NLGT sustituyó al 20 del RGIT, regulando en términos bastante similares, aunque con la actualización de algunos conceptos, el listado de lugares en los que podían desarrollarse las actuaciones inspectoras.

El resto de apartados del **artículo 151 NLGT** concretaban los **lugares** en los que debían desarrollarse determinados tipos de actuaciones, sustituyendo en gran medida al artículo 21 RGIT. No obstante, el apartado 5 de aquel artículo remitía a la normativa reglamentaria para establecer criterios adicionales sobre el lugar en el que se deberían realizar determinadas actividades. Esta concreción se realiza en **el artículo 174 RGAT**. Dicho artículo recoge unos criterios bastante similares a los que resultaban del artículo 21 RGIT. No obstante, conviene realizar algunas matizaciones:

- La regulación contenida en la NLGT (art. 151.3 y 4 NLGT) viene a distinguir **dos tipos de documentación, en relación con el lugar en el que puede examinarse**:
 - De un lado, «los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y cualquier otro libro, registro o documento de

carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos».

Esta documentación, incluida entre la que podría ser objeto de análisis en un procedimiento de comprobación limitada, puede requerirse para su análisis en las oficinas públicas. Por tanto, cualquier registro o documento exigido por la normativa tributaria, cualquier otro libro o registro de carácter oficial y las facturas y documentos que sirvan de justificante a las operaciones incluidas en dichos libros, puede requerirse para ser examinado en las oficinas de la Administración tributaria. Sólo se excluye de esta facultad de requerimiento la contabilidad mercantil.

- El resto de «documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas», siempre que no se incluyan dentro de alguna de las categorías incluidas en el apartado anterior, sólo pueden ser examinados en los locales del obligado tributario.

No obstante, esta regla podría romperse en dos supuestos: que el obligado tributario consienta en su aportación a las oficinas de la Administración tributaria (bien entendido que no está obligado a ello) o que lo que se examinen sean copias en cualquier soporte de los referidos libros y documentos.

— **Esta regulación derogó la contenida en los apartados 1 a 3 del art.21 RGIT superándola** en algunos matices, así:

- El análisis de documentación en oficinas públicas con el consentimiento del obligado tributario estaba limitado en el RGIT a sólo determinados documentos (no la totalidad de la documentación mercantil). Sólo se permitía la aportación de la totalidad de dicha documentación si lo justificaba la índole de la actividad o el volumen notoriamente reducido de la documentación a examinar. La NLGT, en cambio no aludía a ninguna limitación.
- La NLGT ampliaba los documentos y libros que podían requerirse para su examen en las oficinas públicas al aludir a «cualquier libro, registro o documento de carácter oficial». Esta referencia no se incluía en el RGIT, que sólo aludía a documentación establecida por normas de carácter tributario.

— En este marco, **el nuevo desarrollo reglamentario (art. 174 RGAT) añade muy poco, más allá de integrar el contenido de la NLGT con la regulación que recogían los apartados 4 a 6 del RGIT**, y actualizar el contenido de dichos apartados. No obstante, añadir algunas consideraciones:

- Se corrige la redacción del apartado 4 del artículo 21 RGIT, respecto del examen en las oficinas públicas de documentos relativos al cumplimiento de obligaciones tributarias que no tengan que ver con actividades empresariales o profesionales. El RGIT aludía a personas que no desarrollasen actividades empresariales o profesionales; en cambio el RGAT alude a «actuaciones que no tengan relación con el desarrollo de una actividad económica». Esto incluiría comprobaciones respecto de obligados tributarios que desarrollen actividades económicas cuando la comprobación no se refiera al desarrollo de dicha actividad.
- En relación con la conformidad del obligado tributario para examinar la documentación en las oficinas públicas, se especifica que la conformidad deberá hacerse constar en todo caso en diligencia. Se incorpora así la obligatoriedad de consignar expresamente la prestación de dicha conformidad.

En lo que se refiere a las **circunstancias temporales**, el **artículo 152 NLGT** había derogado también la normativa reglamentaria, contenida fundamentalmente en el artículo 23 RGIT. Tal y como indicábamos en el epígrafe II anterior, la NLGT dio cobertura legal a la **posibilidad de realizar actuaciones fuera de la jornada de trabajo o de actividad**. Esta posibilidad la contemplaba el antiguo RGIT pero fue anulada por Sentencia del Tribunal Supremos de 22 de marzo de 1993 por falta de cobertura legal.

No obstante, el artículo 152 NLGT remitía a un ulterior desarrollo reglamentario, por lo que no era posible su aplicación hasta la aprobación del Reglamento. Este desarrollo reglamentario se recoge en el **artículo 182 RGAT**, con una regulación más detallada de la que contenía el artículo 23.3. RGIT anulado. Así, este artículo aludía únicamente a «circunstancias excepcionales que lo justifiquen»; en cambio, el RGAT contempla un **doble supuesto**: que medie **consentimiento** del obligado tributario o que **lo requieran las circunstancias**.

Por otro lado, en ausencia del consentimiento del obligado tributario el sistema será distinto según que estemos en las oficinas de la Administración tributaria o en los locales del interesado. En el primer supuesto los requisitos son más laxos; se alude únicamente a que «lo requieran las circunstancias de dichas actuaciones». Por tanto, se trata de una cuestión que será valorada por el órgano de inspección actuante. En cambio, cuando las actuaciones se estén desarrollando en los locales del interesado, será necesaria autorización escrita del órgano competente de la Administración tributaria que, en el caso de la AEAT, será el Delegado o Director de Departamento del que dependa el órgano actuante. Además, en este segundo supuesto el Reglamento recoge con bastante detalle cuando estaría justificada dicha autorización: «cuando se considere necesario para que no desaparezcan, se destruyan o alteren elementos de prueba o las circunstancias del caso requieran que las actuaciones de inspección se efectúen con una especial celeridad que exija su desarrollo fuera de la jornada laboral».

De este modo, dada la carga que puede suponer para el obligado tributario la permanencia de la Inspección en sus locales con posterioridad a la finalización de la jornada de trabajo, se exige la concurrencia de causa justificada para ello, ya sea la posibilidad de pérdida de elementos probatorios o la necesidad de que las actuaciones se desarrollen con una especial celeridad.

Con anterioridad a este desarrollo reglamentario y como consecuencia de la anulación del artículo 23.3 del RGIT, sólo era posible realizar actuaciones en los locales del obligado tributario fuera de la jornada de actividad en los supuesto en los que la entrada y reconocimiento se hiciesen con orden judicial, en cuyo caso había que atender a los términos estrictos en los que estuviera redactada la citada orden.

Conviene matizar que con la nueva normativa, el procedimiento de inspección es el único procedimiento en el que se permite la realización de actuaciones fuera de la jornada laboral o del horario de la actividad con autorización de la propia Administración tributaria. La regla general en los procedimientos de aplicación de los tributos será la de que no puedan realizarse actuaciones en los locales del obligado tributario fuera del jornada laboral o de la actividad salvo consentimiento del interesado o autorización judicial.

XII. EL PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Entre las cuestiones que han ido ganando un mayor protagonismo en el desarrollo del procedimiento de inspección, y una mayor presencia entre las alegaciones de defectos formales contenidas en los recursos y reclamaciones formulados por los obligados tributarios, destacan las que tienen que ver con el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

La obligatoriedad de que las actuaciones de comprobación e investigación finalicen en el plazo máximo de 12 meses, ampliables hasta un máximo de otros 12, fue una novedad introducida por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Hasta ese momento, las actuaciones inspectoras no estaban sujetas a un plazo máximo. Sólo existía la obligación de no interrumpir injustificadamente dichas actuaciones por más seis meses.

La fijación de un plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras supuso la apertura de un nuevo marco, en el que las tácticas dilatorias del obligado tributario pasaban a tener efectos más graves que el mero retraso en la resolución del procedimiento. De ahí, que hayan adquirido una gran importancia las dilaciones no imputables a la Administración tributaria, las interrupciones justificadas del procedimiento y las causas de ampliación del plazo.

Todas estas cuestiones fueron reguladas por el **artículo 151 NLGT**, pero **remitiendo a un ulterior desarrollo reglamentario** en todas ellas.

Como ya hemos indicado más arriba, una de las novedades más relevantes introducidas por la NLGT fue la de pasar a considerar que el final del procedimiento se producía en el momento de notificación de la resolución al obligado tributario (no en el momento en el que se dictase el acuerdo, como decía la antigua Ley 1/1998). También se clarificaron los efectos del incumplimiento del plazo. Sin embargo, las cuestiones relativas a causas de ampliación del plazo, dilaciones no imputables a la Administración tributaria e interrupciones justificadas, se dejaron para su regulación por vía reglamentaria. Por tanto, en estas cuestiones, el RGAT cobra una especial importancia.

12.1. Las causas de ampliación del plazo

El artículo 151 NLGT reproduce las causas de ampliación del plazo que ya aparecían en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. En particular, los supuestos son dos: actuaciones de especial complejidad y ocultación de actividades a la Administración tributaria. La concreción de ambos supuestos se había realizado por vía reglamentaria a través del RD 136/2000 que introdujo los artículos 31 bis a quater en el RGIT.

Además, el artículo 151.4 NLGT introdujo un nuevo supuesto de ampliación: la devolución de un expediente remitido al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente por posible existencia de delito contra la Hacienda Pública, cuando se continúen las actuaciones suspendidas por no haber recaído sentencia condenatoria de la autoridad judicial.

La nueva regulación reglamentaria, contenida en el **artículo 184 RGAT**, desarrolla los dos primeros supuestos indicados, introduciendo las siguientes novedades:

- Se amplían notablemente los supuestos en los que se entiende que concurre **especial complejidad** en las actuaciones inspectoras, en línea con la nueva regulación legal que parece dejar claro que no caben supuestos de especial complejidad al margen de los que se concreten en el desarrollo reglamentario. En este sentido, se incorporan los siguientes **supuestos novedosos**:
 - Se mantiene el supuesto relativo a que sea necesario **comprobar la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas**, y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios. No obstante, se amplía la aplicabilidad de este supuesto pues la normativa anterior exigía que las actuaciones tuvieran que realizarse en diferentes Delegaciones de la AEAT. La nueva normativa no introduce ningún límite en este sentido.
 - Actuaciones respecto a obligados tributarios que participen en una entidad sometida a un régimen de **imputación de rentas** que también esté siendo objeto de comprobación inspectora.

- Actuaciones respecto a obligados tributarios que estén siendo investigados por su posible intervención en una **red o trama organizada** cuya finalidad presunta sea la de defraudar o eludir la tributación que corresponda u obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales.
- Actuaciones respecto a obligados tributarios que estén siendo investigados por su posible intervención en **operaciones simuladas**, utilización de facturas, justificantes o **documentos falsos o falseados**, o intervención de **personas interpuestas** con la finalidad de eludir la tributación que correspondería al verdadero titular de los bienes, derechos o rentas.
- Actuaciones respecto a personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en la producción o distribución de un determinado bien o servicio, siempre que la actividad inspectora se dirija a la comprobación de las **distintas fases del proceso de producción o distribución**.
- Cuando para comprobar la procedencia de un beneficio fiscal sea necesario verificar el cumplimiento de los **requisitos o regímenes tributarios previstos para otro tributo**.

Por lo demás, se mantienen los restantes supuestos de especial complejidad que ya se preveían en el antiguo RGIT.

- La **ocultación de actividades** se regula en términos muy similares a cómo se regulaba en el RGIT. No obstante, se alude expresamente a que basta con que se trate de actividades distintas de las contenidas en la declaración censal. En la regulación anterior se hablaba de «... actividades empresariales o profesionales distintas de las declaradas...». En la nueva normativa, para entender que hay realización de una actividad oculta distinta de la declarada, de forma que se permita la ampliación del plazo, se deja muy claro que el documento de referencia básico será la **declaración censal**. Bastaría con que la actividad ejercida sea distinta de la contenida en la declaración censal para que estemos en el supuesto que prevé el artículo 184.3 RGAT.

En definitiva, hay un notable incremento de los supuestos reglamentarios en los que cabe la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, sobretodo por especial complejidad. Se aprecia, de este modo, un intento por garantizar una mayor seguridad jurídica para el obligado tributario, mediante una relación exhaustiva de los supuestos en los que puede producirse esta especial complejidad. Al mismo tiempo, hay un intento por evitar los problemas que generaba la escasa regulación anterior pues existían supuestos en los que la especial complejidad era bastante clara pero que, por falta de cobertura reglamentaria específica, no se apreciaban.

Por lo demás, el RGAT deja muy claro que la ampliación del plazo se produce respecto de la totalidad del procedimiento, con independencia de

que las circunstancias que conllevan la ampliación sólo afecten a alguno de los tributos o periodos objeto de comprobación.

Conviene añadir que la ampliación del plazo, del mismo modo que sucedía antes, requiere acuerdo motivado previa propuesta del órgano de inspección y previo trámite de alegaciones del obligado tributario. Esto implica que, en el momento de la propuesta y acuerdo para ampliar el plazo, el obligado tributario tendrá conocimiento de los motivos que llevan a que ese plazo se amplíe. Dado que la nueva regulación es bastante más extensa y ambiciosa que la anterior, esto puede plantear algunas dificultades que hasta ahora no se producían. Así, el obligado tributario puede pasar a tener conocimiento, en algunos supuestos, de la «precalificación» o línea de investigación que está siguiendo la Inspección (por ejemplo, si tiene indicios de que participa en una trama, que determinados documentos son falsos, que hay persona interpuesta, etc.). En muchos de estos supuestos, el obligado tributario podría no tener conocimiento de estas circunstancias con anterioridad. Por tanto, la ampliación del plazo permite evitar los efectos del vencimiento de dicho plazo pero, al mismo tiempo, supondrá poner en conocimiento del obligado tributario circunstancias de la línea de investigación, lo que podría dificultar la continuación de las investigaciones en dicha línea.

En el mismo sentido, podrían plantearse dificultades si, el resultado final de la investigación no permite acreditar la concurrencia de las circunstancias alegadas por la Inspección para ampliar el plazo. En la medida en que en el momento en que se solicite la ampliación existan indicios suficientes para entender que puede concurrir alguno de los supuestos indicados, la ampliación será válida. El hecho de que, finalmente, la línea de investigación seguida arroje un resultado negativo, no debe conllevar, además, a que se estime que la ampliación fue improcedente y, por tanto, a entender que la liquidación resultante de las actuaciones se produce fuera de plazo.

En todo caso, parece claro que la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras debe ser un recurso excepcional, solamente aplicable en la medida en que, concurriendo alguno de los supuestos indicados, no sea posible finalizar las actuaciones en el plazo general de 12 meses. Los órganos de inspección deberán trabajar en todo momento con el objetivo de finalizar la actuación lo antes posible, en línea con la exigencia de eficacia que resulta de la Constitución. Sin embargo, esto no debe perjudicar en ningún caso la calidad de las actuaciones y el descubrimiento y prueba de alguna de las modalidades de fraude indicadas (tramas, persona interpuesta, etc). En la medida en que la concurrencia de indicios de estas circunstancias impida la finalización en el plazo de 12 meses, será procedente solicitar la ampliación de las actuaciones inspectoras. No obstante, lo normal será que en estos casos el procedimiento esté suficientemente avanzado para, por un lado poder motivar con claridad la concurrencia del supuesto que permite la ampliación y, por otro, evitar que la investigación se perjudique al revelar la línea de investigación al obligado tributario.

12.2. Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la administración tributaria

Las **interrupciones justificadas** son aquellos periodos de tiempo en los que no es posible avanzar en la tramitación del procedimiento como consecuencia de circunstancias tasadas, normalmente relacionadas con la intervención de otros órganos administrativos o jurisdiccionales.

Las **dilaciones no imputables a la Administración tributaria** son aquellos periodos de tiempo en los que se producen circunstancias que impiden al órgano de inspección avanzar en la tramitación del procedimiento y que no vienen motivadas por ninguna acción u omisión de la propia Administración.

Los periodos de tiempo en los que concurren estas circunstancias no se computan a efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. No obstante, el hecho de que estos periodos de tiempo no se computen a efectos del plazo, no impide que, durante estos periodos, se realicen otras actuaciones, distintas de las condicionadas por el motivo determinante de la dilación o interrupción, dentro del procedimiento de inspección.

La nueva normativa legal y reglamentaria extiende los supuestos de interrupción justificada y dilación no imputable a la Administración tributaria a la generalidad de los procedimientos de aplicación de los tributos. Por tanto, los supuestos en los que concurren estas circunstancias no se regulan en el título específico de las actuaciones y procedimiento de inspección, sino en el dedicado a las normas comunes a los procedimientos de aplicación de los tributos, concretamente en los artículos 102 a 104 RGAT. Se trata, por tanto, de una normativa más sistemática y detallada que la recogida en la normativa anterior (art. 31bis RGIT), y de general aplicación.

El **artículo 102 RGAT** regula una serie de **consideraciones comunes** a las dilaciones y a las interrupciones justificadas, que no ponen de manifiesto diferencias significativas con la normativa anterior. No obstante, destacar algunos matices:

- El artículo 102 RGAT recoge expresamente que, con independencia de los conceptos y periodos a que pueda afectar especialmente la circunstancia determinante de la dilación o de la interrupción justificada, **sus efectos se producen respecto de la totalidad del expediente**, al ser el expediente único y ser, por tanto, el plazo común a todos los conceptos y periodos objeto de comprobación. Este criterio ya había sido recogido por la jurisprudencia.
- Se hace constar expresamente que tanto las dilaciones como los periodos de interrupción justificada se computan **por días naturales**. En la normativa anterior sólo se recogía expresamente esta mención respecto de las dilaciones.

El **artículo 103 RGAT** concreta los supuestos de **interrupción justificada**. En este caso, la norma reglamentaria es fundamental, pues la NLGT

remite al desarrollo reglamentario. Por otro lado, las interrupciones justificadas se configuran como supuestos tasados, es decir, no cabrá apreciar supuestos de interrupción justificada distintos de los previstos en el Reglamento. Además, el RGAT introduce importantes modificaciones respecto de los supuestos de interrupción justificada que se contemplaban en el artículo 31bis RGIT. Así:

- Se mantiene el supuesto de petición de datos o informes a otros órganos de la misma o distinta Administración, manteniendo los mismos límites temporales (6 meses si son peticiones nacionales y 12 si son peticiones internacionales); no obstante, se amplía su objeto al aludir a «datos, informes, dictámenes o valoraciones». Por otro lado, se concreta mucho más cómo deben contarse los días de interrupción. Así se alude a que el cómputo del plazo irá desde la remisión de la petición hasta la recepción por el órgano competente para continuar el procedimiento. En este sentido, destacar que la finalización de la interrupción se refiere a la fecha de recepción por el órgano que tramita el procedimiento; no basta, por tanto, con la recepción en el ámbito de la misma Administración tributaria ni, por ejemplo, la recepción por el registro de la Delegación Especial en la que esté integrada el órgano de inspección.
- En la misma línea, se mantiene el supuesto de remisión del expediente al Ministerio Fiscal, pero el fin del cómputo se pone, igualmente, en el momento de la recepción del expediente devuelto por el órgano que tramita el procedimiento (no el momento en el que tenga entrada en el ámbito de la Administración tributaria).
- Se mantiene el supuesto de fuerza mayor.
- Se incorporan los siguientes supuestos novedosos:
 - Petición del informe preceptivo previo a la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Este supuesto se introduce como consecuencia del procedimiento para declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria que había introducido la NLGT, y que requiere pedir informe la Comisión Consultiva. Esto ya lo contemplaba expresamente la propia NLGT. El plazo se computa desde que se notifica al obligado tributario la remisión efectuada hasta que se recibe el informe en el órgano que tramita el procedimiento o transcorre el plazo máximo para evacuarlo (3 meses, ampliables por un mes más).
 - Se tenga conocimiento de actuaciones en sede judicial penal de las que dependa la determinación o imputación de la obligación tributaria o se envíe directamente por el órgano de inspección a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal el expediente. Se matiza que, en la medida en que sea posible, se practique liquidación provisional con carácter previo a la remisión. A través de este supuesto, quedan cubiertos especialmente los casos en los que las

actuaciones que se ponen en conocimiento del Ministerio Fiscal o de la jurisdicción competente, no pongan de manifiesto hechos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública (algo que ya cubría el artículo 180.1 NLGT), sino otro tipo de delitos que se pongan de manifiesto como consecuencia de la conducta infractora tributaria y que tengan relevancia para la determinación de la obligación tributaria (por ejemplo, posibles delitos de falsedad documental respecto de las facturas falsas).

- Se plantee conflicto de competencias antes las Juntas Arbitrales.

El **artículo 104 RGAT** regula las **dilaciones no imputables a la Administración tributaria**. Destacar las siguientes novedades en esta regulación:

- Se produce un cambio en la denominación de esta figura. Con la normativa anterior se aludía a dilaciones imputables al obligado tributario; en cambio, con la nueva normativa se alude dilaciones no imputables a la Administración. Esta sutil diferencia terminológica parece poner el énfasis en el comportamiento administrativo, más que en el del obligado tributario. Por tanto, se trate de una situación, provocada o no por el obligado tributario, que retrasa a la Administración en el desempeño de sus funciones, sin que sea consecuencia de la actividad administrativa.
- Se realiza una descripción mucho más exhaustiva de los supuestos en los que se entiende que concurren dilaciones.
- La normativa anterior básicamente incluía dos supuestos: retrasos en comparecencias o cumplimiento de requerimientos de aportación de documentación, y solicitudes de aplazamiento de las actuaciones por el obligado tributario. La nueva reglamentación añade supuestos que no contemplaba el RGIT. Dejando a un lado los supuestos más vinculados a procedimientos gestores, en relación con los procedimientos de inspección, conviene destacar los siguientes casos novedosos:
 - Aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o de alegaciones, hubieran sido solicitados con anterioridad o no. Si se hubiesen pedido en el curso del procedimiento, el plazo computará desde el día siguiente a aquél en que debieron aportarse por primera vez. Si no se hubiesen pedido, desde el día siguiente al de la finalización del trámite. En ambos casos, la dilación se computa hasta el día en que se aporten.
Se da así cobertura específica al supuesto de dilación sobrevenida por la aportación «a posteriori» de una documentación que la Inspección ya no esperaba.
 - El retraso en la notificación de las actas o del acuerdo de liquidación, o del acuerdo por el que se ordene completar actuaciones con posterioridad a la suscripción de las actas de conformidad, por el

tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en el que se haya realizado un intento de notificación, hasta que dicha notificación se haya producido.

Con este supuesto se recogen como dilación las dificultades en la notificación de propuestas y acuerdos.

- La aportación por el obligado tributario de datos, documentos o pruebas relacionados con la aplicación del método de estimación indirecta, desde que se deje constancia en el expediente de estas circunstancias hasta que se aporte la documentación.

De este modo se pretenden evitar prácticas que dificulten la comprobación y pongan en peligro la finalización de las actuaciones en plazo porque el contribuyente no aporte documentación motivando, en última instancia, la necesidad de acudir al método de estimación indirecta y que justo antes de la extensión del acta aporte toda la documentación necesaria para poder practicar la liquidación por estimación directa.

Si la aportación es posterior al acta, no se tendrá en cuenta la documentación salvo que se acredite que fue de imposible aportación con anterioridad. Cuando concorra esta circunstancia, es decir, se produzca una aportación posterior a la firma de las actas, parece claro que, si en este caso se estima procedente tomar en consideración la documentación, por entender acreditado que no pudo aportarse con anterioridad, el tiempo transcurrido también deberá quedar excluido del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

- A diferencia de la redacción anterior, el artículo 104 RGAT deja muy claro que la relación de supuestos de dilación incluidos en ese artículo es «ad exemplum». Podrá considerarse dilación no imputable a la Administración tributaria cualquier otro supuesto distinto de los anteriores en el que se entienda que concurren las circunstancias mencionadas más arriba, es decir, que no se puede continuar con la comprobación por causas que no dependen de la Administración actuante.

En definitiva, como consecuencia de la remisión legal a su regulación por vía reglamentaria, y la inclusión de numerosos supuestos no incluidos en la normativa reglamentaria anterior, estas cuestiones (dilaciones, interrupciones justificadas y supuestos de ampliación), son las que experimentan un mayor cambio en el nuevo Reglamento y, en definitiva, un notable aumento de los supuestos en los que concurren estas circunstancias.

XIII. LA FORMALIZACIÓN Y TRAMITACIÓN DE LAS ACTAS

Las actas o propuestas de liquidación que se extienden en el procedimiento de inspección, pueden ser de tres tipos:

- Actas de conformidad
- Actas de disconformidad
- Actas con acuerdo

Todas ellas estaban **contempladas ya en la NLGT**. Como ya hemos indicado más arriba, el hecho de que en la NLGT no se aludiese a otro tipo de actas llevó a entender derogados otros modelos de actas que se contemplaban en el RGIT (comprobado y conforme, prueba preconstituida, etc).

La tramitación de los tres modelos de actas resultaba de la NLGT (completada con el RGIT, en lo no derogado tácitamente por dicha Ley, en lo que se refería a las actas de conformidad y de disconformidad).

En este sentido, la **nueva normativa** no introduce diferencias significativas, aunque sí conviene aludir a las siguientes matizaciones:

- Se establece un trámite de autorización previa y expresa, por parte del órgano competente para liquidar del que dependa el órgano actuante, cuando la Administración tributaria competente para liquidar sea distinta de la extiende el acta. Este supuesto es el que concurre en la actualidad en las actas del Impuesto sobre el Patrimonio pues, si bien las actas se extienden por una unidad de inspección de la AEAT, el órgano competente para liquidar está radicado en la Administración tributaria autonómica. En este caso, el órgano competente para liquidar de la AEAT del que dependa la unidad que extiende el acta, deberá autorizarla con carácter previo a su firma.
- Se regula por primera vez a nivel reglamentario el procedimiento para la suscripción de un acta con acuerdo. No obstante, este procedimiento ya se venía aplicando en base a la regulación contenida en el artículo 155 NLGT, al tener el detalle suficiente para permitir la extensión de dichas actas sin tener que esperar al desarrollo reglamentario. El RGAT introduce las siguientes novedades procedimentales:
 - Se establece claramente que el que debe apreciar la concurrencia de alguno de los supuestos que permiten la extensión del acta con acuerdo es el órgano de inspección. Una vez que el órgano de inspección considere que se da alguno de estos supuestos, lo pondrá en conocimiento del obligado tributario. Sólo entonces es cuando el obligado tributario podrá formular propuestas para alcanzar un acuerdo. Por tanto, la apreciación de los supuestos del artículo 155 NLGT y la puesta en marcha del procedimiento de negociación es algo que corresponderá al órgano de inspección.
 - Para poder suscribir el acta con acuerdo debe notificarse con carácter previo al obligado tributario la fecha y lugar de formalización, así como todos los datos necesarios para constituir el depósito o la garantía.
 - Se especifican cuáles son los medios a través de los que el obligado tributario debe acreditar la constitución del depósito o de la garantía.

- Se especifica que, si ejecutados todos los pasos necesarios para la firma del acta, en el momento de la firma el obligado tributario no ha aportado los justificantes de la constitución del depósito o de la garantía, se entenderá que ha desistido de la suscripción del acta con acuerdo.
 - Se especifica cuál es el procedimiento a seguir si, en el plazo de los 10 días siguientes a la firma del acta, se detectan errores materiales, ya aumenten o disminuyan el importe garantizado.
- En relación con las **actas de conformidad**, se desarrolla el procedimiento a seguir para su tramitación en términos muy similares a como se recogía en la normativa reglamentaria anterior, con los cambios que ya resultaban de la NLGT. No obstante, se incluye un precepto que antes no existía: se especifica que, una vez prestada conformidad el obligado tributario no puede revocarla. Si cambia de opinión, deberá recurrir contra la liquidación resultante de dicho acta de conformidad. Se intenta así evitar las dificultades de tramitación que pueden generarse en supuestos de revocación «a posteriori» de la conformidad dada y, en definitiva, evitar las conversiones sobrevenidas de conformidades en disconformidades (sin que se haya producido ningún acontecimiento nuevo).
- En relación con las **actas de disconformidad**, se regula el procedimiento a seguir en caso de que el órgano competente para liquidar acuerde la rectificación de la propuesta como consecuencia de que se ha producido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de normas jurídicas y afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario. En estos supuestos se notificará previamente la nueva propuesta de resolución poniendo de manifiesto dichos errores y el obligado tributario en el plazo de 15 días podrá alegar y prestar conformidad o disconformidad al acuerdo de rectificación. Es decir, en base a los nuevos datos se da al obligado tributario la posibilidad convertir su disconformidad inicial en conformidad con la nueva propuesta.
- Se regulan detalladamente los **supuestos de concurrencia** de conformidad parcial y disconformidad, acuerdo parcial y conformidad, acuerdo parcial y disconformidad, y acuerdo parcial, conformidad parcial y disconformidad, especificando cómo deberán realizarse las regularizaciones.

XIV. LA TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO

El RGAT regula de forma más clara que el antiguo RGIT, las formas de terminación de los procedimientos de inspección. Con carácter general, el procedimiento de inspección finalizará mediante la extensión de los corres-

pondientes **acuerdos de liquidación**, regularizando todos los conceptos y periodos objeto de comprobación o, en su caso, por el acto de alteración catastral, si se trata de actuaciones realizadas en el seno del procedimiento de inspección catastral.

No obstante, el RGAT deja a salvo otros **mecanismos especiales de terminación**:

- En el caso de comprobación a grupos fiscales que tributen en régimen de consolidación fiscal en el impuesto sobre sociedades, el procedimiento seguido respecto de cada entidad dependiente terminará con la correspondiente diligencia resumen que se tendrá en cuenta en la regularización del grupo. Este mecanismo de finalización no se contemplaba expresamente en el RGIT, aunque era el que se utilizaba ya en la práctica administrativa.
- En el caso de comprobaciones que tengan por objeto obligaciones formales, finalizarán mediante diligencia o informe, salvo que se establezca otra cosa.
- Cuando haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, cuando se trate de un supuesto de no sujeción, cuando el obligado tributario no esté sujeto a la obligación tributaria, o cuando por otras circunstancias no proceda la formalización de un acta, las actuaciones terminarán mediante acuerdo del órgano competente para liquidar a propuesta del órgano que hubiese desarrollado las actuaciones del procedimiento de inspección, que deberá emitir informe en el que constarán los hechos acreditados en el expediente y las circunstancias que determinen esa forma de terminación del procedimiento. De este modo, se recoge expresamente la posibilidad de terminar con acuerdos que no contengan liquidaciones en los supuestos indicados en el párrafo anterior, es decir, aquellos en los que no procede liquidación. Se aprecia, por otro lado, que los supuestos enunciados, lo son a título de ejemplo, al recogerse una fórmula genérica («...cuando por otras circunstancias no proceda la formalización de un acta...»).
- Se contempla además un caso muy particular derivado de la organización administrativa de la AEAT: «cuando el objeto del procedimiento inspector sea la comprobación e investigación de la aplicación de métodos objetivos de tributación y se constate la exclusión de la aplicación de dichos métodos por el incumplimiento de los requisitos establecidos por la normativa específica». En este caso, el procedimiento puede finalizar por la iniciación de un procedimiento de comprobación limitada. Este mecanismo de finalización se refiere al supuesto en el que el órgano de inspección sólo tiene competencia para regularizar la aplicación de los métodos objetivos de tributación pero, si determina la exclusión de la aplicación del régimen de estimación objetiva, carece de competencia para regularizar por estimación directa en el curso del procedimiento de inspección. Éste es el

caso de las unidades de módulos dependientes del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT. No obstante, en cuanto a órganos de gestión sí podrían regularizar estos supuestos a través del procedimiento de comprobación limitada (aunque con la limitación de facultades que supone dicho procedimiento). De esta forma, se evita el tener que pasar el expediente a los órganos de inspección dependientes del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

Centrándonos en la finalización mediante acuerdo de liquidación, conviene añadir las siguientes novedades que resultan del RGAT:

- Se realiza una regulación muy detallada de los supuestos en los que la **liquidación es provisional y definitiva**. Esto está relacionado con la clarificación del efecto preclusivo de las liquidaciones tributarias que realiza la NLGT. Así, como indicábamos más arriba, la realización de una liquidación provisional no impedirá la posterior realización de otras liquidaciones provisionales o de la liquidación definitiva; pero en las actuaciones que lleven a esas nuevas liquidaciones no podrán volver a examinarse los elementos de la obligación tributaria analizados y regularizados en la primera liquidación, salvo que no se haya podido examinar ese elemento de la obligación tributaria con carácter definitivo. Para ello se realiza una regulación bastante detallada de los supuestos en los que no se ha podido ultimar la comprobación por causas exógenas. Entre estos supuestos se incluyen:
 - Aquellos casos en los que alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones no comprobadas o que se hubieran regularizado mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva o no firme. Si bien esto se preveía en la legislación anterior (aunque en otros términos), la actual redacción determina una cobertura más amplia.
 - Cuando exista una reclamación judicial o proceso penal en curso.
 - Cuando no se hayan obtenido datos pedidos a terceros.
 - Cuando tratándose de una comprobación de solicitud de devolución, el alcance de la actuación sea parcial por la limitación de medios probatorios que veíamos más arriba, al hablar el inicio del procedimiento.

De este modo, si bien no se incluye una cláusula general relativa otros motivos por los que la inspección no haya podido ultimar las actuaciones, los supuestos definidos son tan amplios que dejan mucha libertad para realizar liquidaciones provisionales. Otra cosa es que estas liquidaciones provisionales producen efectos preclusivos respecto de las cuestiones analizadas en ellas, salvo que la regularización se refiera a elementos directamente afectados por las causas que justifican la liquidación provisional.

Subsiste además el supuesto de desagregación del hecho imponible, y se añaden los de que, por parte de la comprobación se haya planteado un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma y de que, por parte de la comprobación se haya planteado un supuesto de valoración.

- Se modifican los **intereses a incluir en las actas de disconformidad**. Según el RGAT, sólo deberán incorporar los intereses que se vayan a devengar hasta la finalización del plazo de alegaciones. La práctica anterior incluía los devengados en el mes posterior a dicho plazo, que era el que tenía el órgano competente para liquidar, aunque el incumplimiento del plazo no produjese ningún efecto relevante. Con el nuevo sistema, en el acuerdo de liquidación siempre deberán recalcularse los intereses de demora pues, siempre habrá intereses devengados no incluidos en el acta.

XV. OTRAS CUESTIONES

El análisis realizado a lo largo del presente documento se ha centrado en los cambios más significativos, resultantes del nuevo Reglamento, que afectan al **procedimiento inspector en un sentido estricto**. No se incluyen otras cuestiones reguladas en dicho Reglamento.

No obstante, **en lo que afecta a la actividad inspectora, existen temas relevantes modificados por el RGAT que no afectan estrictamente al procedimiento de inspección**. Como hemos indicado al comienzo de este trabajo, dicho procedimiento es el más significativo de los desarrollados por la Inspección de los Tributos, pero no el único. Sin entrar en el detalle, creemos conveniente destacar las siguientes cuestiones novedosas relacionadas con la actividad inspectora reguladas por el nuevo Reglamento:

- En línea con la tendencia antes mencionada de que el Reglamento no determina competencias, remitiendo a la normativa de organización específica, no se especifica cuál será el órgano competente para emitir requerimientos de obtención de información si bien, con carácter general, se alude al superior jerárquico del órgano que pretende obtener la información. No obstante, sí se concreta dicho órgano respecto de requerimientos a determinadas autoridades. Así, en el ámbito de la AEAT, en el caso de requerimientos a juzgados y tribunales, serán competentes para realizar el requerimiento los directores de departamento o delegados de la AEAT, de los que dependa el órgano actuante. En el caso de requerimientos al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias y la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, sólo serán competentes para realizar el requerimiento los directores de departamento.

- En lo que se refiere a los requerimientos individualizados de movimientos de cuentas corrientes, el nuevo reglamento flexibiliza la actividad administrativa. Así:
 - Se establece claramente que la petición sobre los movimientos de cuentas corrientes puede dirigirse al obligado tributario o, directamente, a la entidad bancaria. Esta petición directa no está condicionada a la previa petición al obligado tributario.
 - La petición a la entidad bancaria o crediticia requiere autorización del órgano competente o el consentimiento del interesado. Por tanto, en caso de que medie el consentimiento del interesado, el órgano de inspección podrá realizar directamente la petición a la entidad, sin necesidad de obtener autorización del órgano competente. Por lo demás, si no mediara dicho consentimiento, se especifica que, en el ámbito de la AEAT, el órgano competente para autorizar la petición será el director de departamento o delegado del que dependa el órgano actuante.
 - En caso de que se realice directamente el requerimiento a la entidad bancaria o crediticia, no es necesario notificárselo también al obligado tributario. La normativa anterior, contenida en el artículo 38 RGIT, exigía la notificación al obligado tributario para que estuviera presente en las actuaciones que se practicasen en las oficinas de la entidad, si lo consideraba oportuno.
- Se regula específicamente la equivalencia de soportes documentales, el concepto de expediente electrónico y se explicita que «la remisión de expedientes podrá ser sustituida a todos los efectos legales por la puesta a disposición del expediente electrónico, teniendo el interesado derecho a obtener copia del mismo».
- Se regulan detalladamente las personas con las que deben entenderse las actuaciones inspectoras si bien, estos preceptos se incluyen en el Título III del RGAT, al considerarse normas comunes a todos los procedimientos de aplicación de los tributos. Destacar que en los supuestos de solidaridad, sea en el presupuesto de hecho de la obligación tributaria o como consecuencia de la sucesión en la obligación, se establece claramente que, si bien la actuaciones pueden iniciarse respecto de cualquiera de los obligados tributarios, será necesario notificar a todos los interesados conocidos, las actuaciones se seguirán con todos los que comparezcan y las liquidaciones se extenderán a todos los comparecidos y se notificarán a todos los demás.
- Se regula con detalle el procedimiento a seguir en caso de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, comprobación de grupos y declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector. El primero no se contemplaba en el RGIT, al ser un procedimiento introducido por la NLGT; el segundo se regula con más detalle, recogiendo la práctica administrativa del procedimiento seguido con las enti-

dades dependientes y se detallan los efectos que tienen para la comprobación del grupo las dilaciones e interrupciones justificadas que se produzcan en el procedimiento seguido con las entidades dependientes; el tercero se regula con mucho más detalle y se introduce la posibilidad de extenderlo a responsables subsidiarios.

XVI. CONCLUSIONES

Tal y como indicábamos al comienzo de este documento, el nuevo «**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**», representa la norma fundamental de desarrollo de la nueva Ley General Tributaria y culmina el proceso de actualización de nuestro Derecho Tributario general.

La norma era imprescindible para permitir la aplicación de numerosas previsiones contenidas en la nueva Ley General Tributaria, dotar de coherencia al conjunto de la regulación tributaria general y evitar los problemas derivados de la ausencia de normas de desarrollo, para determinadas cuestiones, y de la aplicación de normativa reglamentaria anterior, para otras, con los consiguientes problemas de integración normativa y apreciación de las derogaciones tácitas producidas.

De acuerdo con la estructura de la NLGT, el RGAT regula con carácter general, en la medida de lo posible, todas las cuestiones relativas a los procedimientos de aplicación de los tributos que son comunes a todos ellos. La normativa específica de cada procedimiento queda limitada únicamente a aquellas cuestiones en las que existen elementos diferenciales que los aparten de las normas generales del procedimiento administrativo-tributario común.

En el caso particular del procedimiento de inspección, la impresión general es la de que la nueva regulación reglamentaria no introduce cambios sustantivos relevantes, más allá de la regulación de determinadas materias con carácter general para todos los procedimientos de aplicación de los tributos, y de la introducción de algunas actualizaciones y matices en la redacción de los preceptos (que no obstante, en muchos casos, ya venían siendo aplicados así, tanto por la práctica administrativa como por las precisiones jurisprudenciales realizadas al antiguo RGIT). En esta línea, los cambios más relevantes en el desenvolvimiento del procedimiento, ya habían sido introducidas por la NLGT.

No obstante, el análisis que hemos realizado, pone de manifiesto que en algunas cuestiones sí se han producido cambios significativos y que, la impresión general de que, a efectos prácticos nada ha cambiado, debe matizarse por la trascendencia que algunos de los cambios introducidos puede tener para la resolución de cuestiones puntuales.

A lo largo de este trabajo hemos ido repasando y analizando la incidencia de estas novedades. En este sentido, recordar la importancia de los cambios

producidos en la regulación de las dilaciones, periodos de interrupción justificada, ejercicio de funciones de aplicación de los tributos por personal de otros ámbitos, inspecciones coordinadas con CC.AA., autorización previa a la suscripción de las actas del Impuesto sobre el Patrimonio, la posibilidad de analizar los equipos informáticos, la posibilidad de realizar actuaciones de obtención de información sobre movimientos de cuentas bancarias sin necesidad de notificarlo al obligado tributario, etc

A partir de ahora, comienza la andadura del nuevo Reglamento.

Sólo la aplicación práctica que se realice del mismo, y la apreciación jurisprudencial de las cuestiones que puedan presentar problemas de aplicación o ser especialmente litigiosas permitirá verificar hasta qué punto las novedades introducidas por el RGAT mejoran la eficacia de la actividad inspectora con la adecuada salvaguardia de los derechos y garantías de los contribuyentes.