

Cómo actuar ante una inspección de Hacienda

3.ª Edición

Incluye



Papel

Digital

■ CISS



José María Peláez Martos

Cómo actuar ante una inspección de Hacienda

3.^a Edición

José María Peláez Martos

© José María Peláez Martos, 2022
© Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

Wolters Kluwer Legal & Regulatory España

C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
Tel: 91 602 01 82
e-mail: clienteslaley@wolterskluwer.es
http://www.wolterskluwer.es

Tercera edición: Octubre 2022
Segunda edición: Noviembre 2018
Primera edición: Mayo 2016

Depósito Legal: M-24923-2022
ISBN versión impresa: 978-84-9954-785-5
ISBN versión impresa con complemento electrónico: 978-84-9954-786-2

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.
Printed in Spain

© **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Dirijase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores. WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Doctrina y jurisprudencia

Aunque el Inspector haya manifestado en el acta la ausencia de motivos para proceder a la apertura de expediente sancionador, el Inspector-Jefe puede ordenar la iniciación de expediente sancionador dentro del plazo de tres meses desde que se hubiese notificado la correspondiente liquidación (STSJ La Rioja 10-4-2001).

Una cuestión que ha planteado la doctrina ha sido la posibilidad de constituir un motivo de recusación del instructor del expediente sancionador el hecho de que sea el mismo funcionario que ha incoado el acta de inspección. La respuesta ha de ser negativa, ya que la LRJPAC no contempla en el procedimiento administrativo dicha situación entre los motivos de abstención o recusación. Tan sólo establece como garantía del ciudadano la estricta separación de procedimientos y el que dentro del procedimiento sancionador, la instrucción y la resolución del mismo correspondan a órganos diferentes (art. 134 LRJPAC); garantías estas últimas que fueron incorporadas al ámbito del procedimiento sancionador tributario por el art. 34 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y que tenía su pleno reconocimiento por lo que a la actuación sancionadora de la Inspección de los Tributos se refiere en el art. 63.bis del RGIT 1986 y que en este asunto se respeta plenamente.

La **autorización para el inicio del expediente sancionador** no interrumpe la prescripción, al tratarse de un acto interno (SAN 13-4-2009).

La norma establece la separación de procedimientos, pero en ningún caso se refiere a la imposibilidad de que el inspector actuario instruya el expediente sancionador (TS 15-09-2011).

Plazo para iniciar el expediente sancionador. Número de expedientes

Establece el artículo 209.2 LGT que los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de **tres meses** desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución. Este plazo es el mismo que se regulaba en la normativa anterior, artículo 81.6 de la LGT 1963. En caso de que no se inicie el expediente sancionador en dicho plazo, caduca y, por tanto, no se podrá iniciar nunca.

Respecto de la posibilidad de iniciar el expediente sancionador antes de efectuar la liquidación tributaria, el Tribunal Supremo ha establecido (Sentencia de 15 de septiembre de 2020, recurso de casación 3277/2019) los siguientes criterios:

a) Que el artículo 209.2 LGT no establece -para ningún tipo de infracción tributaria- que el procedimiento sancionador solo pueda instruirse después de que se haya dictado la liquidación de la que trae causa.

b) Que la notificación de la liquidación no constituye, por tanto, el límite mínimo para iniciar el procedimiento sancionador.

c) Que en las infracciones que causan perjuicio para la recaudación, la liquidación constituye, ciertamente, presupuesto imprescindible para que tenga lugar la sanción tributaria (o, más precisamente, para que se dicte la resolución sancionadora), pero eso es algo distinto de que resulte legalmente necesario que tal liquidación se haya dictado y notificado antes del inicio del procedimiento tributario sancionador.

El Tribunal Supremo ha dictado Sentencia con fecha 23 de julio de 2020, (Rec. 1993/2019), sobre la interpretación que debe darse al art. 209.2 LGT estableciendo que sí cabe iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación y, en consecuencia, los expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de inspección no han de partir necesariamente de la notificación de la liquidación como *dies a quo* del plazo de iniciación del procedimiento sancionador.

Una duda que se suscita es si, dada la exigencia legal de separación de los procedimientos inspector y sancionador, una sanción tributaria puede ser impugnada y anulada con fundamento en que la liquidación tributaria, derivada de un procedimiento de inspección, se ha ejercido tras la prescripción extintiva de la potestad correspondiente, con el efecto de que habría prescrito también la potestad de imponer sanciones derivadas de esa deuda liquidada en caso de que se hubiera excedido el plazo legalmente previsto para este último procedimiento.

La jurisprudencia ha resuelto también que la autorización por el Inspector Jefe para iniciar expediente sancionador no es equivalente al acuerdo de inicio del expediente sancionador (SAN 27-4-2006, entre otras) y que dicha autorización no interrumpe el plazo establecido para iniciar el expediente, dado que se trata de un acto interno (SAN 29-3-2007).

Doctrina y jurisprudencia

Aunque el acuerdo de iniciación se dictó dentro del plazo de los tres meses, el procedimiento se inicia en el momento de la notificación que, en este caso, se produjo fuera de plazo. Se anula la sanción impuesta (TEAC 30-1-2008).

Los plazos de 3 meses para el inicio (ahora 6 meses), y de 6 meses para la finalización, establecidos en la LGT, son de aplicación para el inicio y tramitación del procedimiento sancionador, pero no cuando nos encontramos ante el acto de ejecución de una resolución relativa a una sanción. Las actuaciones realizadas en ejecución del fallo del TEAC no constituyen inicio de un nuevo procedimiento sancionador, a efectos de la aplicación de los plazos, de forma que dichas actuaciones de ejecución no incurrirán en caducidad aún cuando transcurrieran los plazos de tres y seis meses (AN 13-10-2011).

Cuando los procedimientos sancionadores tuvieren su origen la infracción por no presentar a tiempo o presentar extemporáneamente la declaración **resumen**

anual del IVA, no sería de aplicación el plazo trimestral (ahora de 6 meses) regulado en el art. 209 LGT, sino únicamente el plazo general de prescripción del artículo 189 LGT. Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2020 (recurso de casación 26/2018). En el mismo sentido se ha pronunciado en sentencia de 9 de junio de 2022, Rec. 7820/2020, respecto del incumplimiento de presentar la declaración de bienes en el extranjero (modelo 720).

Puede aceptarse, en las **infracciones que causan perjuicio para la recaudación**, la máxima de que sin liquidación no hay sanción, pero no la de que sin liquidación no puede haber inicio del procedimiento tributario sancionador. Doctrina reiterada. Tribunal Supremo, Sentencia 1168/2020 de 16 Sep. 2020, Rec. 2824/2019.

Procedimiento de alcance general. En el alcance general del procedimiento está incluida no solo la comprobación e investigación de las obligaciones materiales sino también de las **obligaciones formales** que imponga concepto tributario inspeccionado y en consecuencia las previas actuaciones de regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para sancionar, tanto los incumplimientos de obligaciones materiales como los eventuales incumplimiento de obligaciones formales. (TEAC, Resolución de 19 Feb. 2015, Rec. 6444/2012).

Número de expedientes

El artículo 22.4 del RGRST 2004 establece que se iniciarán tantos expedientes como propuestas de liquidación se hayan dictado.

4. Instrucción

Instrucción ordinaria del procedimiento sancionador

Existen dos posibilidades de instrucción del expediente sancionador, ya contempladas en la anterior normativa: ordinaria y abreviada.

La instrucción ordinaria se regula en el artículo 210 LGT y en el artículo 23 del RGRST 2004 de la siguiente forma:

— En la instrucción del procedimiento sancionador serán de aplicación las normas especiales sobre el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios a las que se refiere el artículo 99 LGT y que se refieren a los siguientes derechos y obligaciones:

1. En el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, **la Administración facilitará** en todo momento a los obligados tributarios el **ejercicio de los derechos** y el cumplimiento de sus obligaciones, en los términos previstos en los apartados siguientes.

2. Los obligados tributarios pueden **rehusar la presentación de los documentos** que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido

previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados.

3. Los obligados tributarios tienen derecho a que se les **expida certificación** de las autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones que hayan presentado o de extremos concretos contenidos en las mismas.

4. El obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa **copia de los documentos** que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente. Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución.

5. El **acceso a los registros y documentos** que formen parte de un expediente concluido a la fecha de la solicitud y que obren en los archivos administrativos únicamente podrá ser solicitado por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario.

6. Para la práctica de la **prueba** en los procedimientos tributarios no será necesaria la apertura de un período específico ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados.

7. Las actuaciones de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos se **documentarán en comunicaciones, diligencias, informes** y otros documentos previstos en la normativa específica de cada procedimiento.

8. En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del **trámite de audiencia** previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. En este último caso, el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones.

El trámite de alegaciones tendrá una duración de 15 días.

— Los **datos, pruebas o circunstancias** que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

— En el curso del procedimiento sancionador se podrán adoptar **medidas cautelares** de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 146 LGT:

1. En el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición.

Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

ACCESO ONLINE A SMARTECA:
consulte página inicial de la obra



Papel

Digital

Una de las máximas preocupaciones de los contribuyentes que no cumplen con sus obligaciones fiscales es saber cómo actuar en caso de ser inspeccionados, y una de las preocupaciones de los profesionales que se dedican al asesoramiento es la correcta defensa de los intereses de sus clientes.

En esta obra se examinan en profundidad las normas que rigen el procedimiento de una comprobación de la Inspección, haciendo referencia también a la jurisprudencia más relevante de los tribunales, e incluyendo todos los modelos que se utilizan en una comprobación inspectora, desde la comunicación que supone el inicio de las actuaciones, hasta las actas resultantes de la comprobación.

Es una guía completa destinada fundamentalmente a los profesionales que se relacionan con la Administración y que tienen que pasar una inspección de Hacienda. Además de analizar cuestiones teóricas, se desarrollan temas como los relativos a los motivos por los que un contribuyente puede ser objeto de una comprobación inspectora, o las consecuencias que se pueden producir como resultado de la comprobación, examinado con detenimiento las sanciones que se pueden imponer, y los casos en los que puede terminar el expediente en el ámbito penal, por delito fiscal.

En esta nueva edición, además, se aborda la obligación que tienen los asesores fiscales, auditores y abogados, de establecer canales de denuncia internos en relación con el blanqueo de capitales, así como la sentencia de la UE anulando las sanciones a aplicar por infracciones relativas a la presentación de la declaración de bienes en el extranjero (modelo 720).

ISBN: 978-84-9954-785-5



ER-0280/2005

GA-2005/0100