

La inspección de los tributos locales

2.^a Edición

Javier López León



AYUNTAMIENTO DE ALICANTE

EL CONSULTOR
DE LOS AYUNTAMIENTOS

La inspección de los tributos locales

2.^a Edición

Javier López León

III EL CONSULTOR
DE LOS AYUNTAMIENTOS

© Javier López León, 2024
© LA LEY Soluciones Legales, S.A.

LA LEY Soluciones Legales, S.A.
C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
Tel: 91 602 01 82
e-mail: clienteslaley@aranzadilaley.es
<https://www.aranzadilaley.es>

Segunda edición: Abril 2024
Primera edición: Julio 2013

Depósito Legal: M-6439-2024
ISBN versión impresa: 978-84-7052-959-7
ISBN versión electrónica: 978-84-7052-960-3

Diseño, Preimpresión e Impresión: LA LEY Soluciones Legales, S.A.
Printed in Spain

© **LA LEY Soluciones Legales, 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, LA LEY Soluciones Legales, 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. Diríjase 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.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES 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, LA LEY SOLUCIONES LEGALES se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES 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.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES 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 **LA LEY Soluciones Legales, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cenjoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cenjoj 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.

ÍNDICE SISTEMÁTICO

PRÓLOGO	9
ABREVIATURAS	25
INTRODUCCIÓN AL CONTENIDO DE LA OBRA ACTUALIZADA ...	27

CAPÍTULO 1 INTRODUCCIÓN: IDEAS GENERALES

1. EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR EN EL ÁMBITO LOCAL	31
2. ADECUACIÓN DE PRECEPTOS DEL RPGI AL ÁMBITO LOCAL ..	34
3. LA NECESIDAD DE SU EXISTENCIA.....	36
3.1. La asistencia técnica por empresas privadas.....	38
4. EL PERSONAL INSPECTOR.....	41
4.1. Derechos del personal inspector	43
4.2. Deberes del personal inspector	44
5. LAS FUNCIONES DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA LOCAL	45
5.1. La investigación de los hechos imponible ignorados.	46
5.2. La comprobación de la veracidad y exactitud de las declara- ciones.....	47
5.3. La realización de actuaciones de obtención de informa- ción.....	48
5.4. La comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes.....	50
5.5. La comprobación de los beneficios fiscales concedidos. . .	50
5.6. La información a los obligados tributarios	51
5.7. Practicar las liquidaciones resultantes	51
5.8. La realización de actuaciones de comprobación limitada .	52
5.9. El asesoramiento e informe a órganos de la Administración local	53
6. NORMATIVA APLICABLE.....	53

CAPÍTULO 2 DISPOSICIONES GENERALES

1.	LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR DE LOS TRIBUTOS LOCALES.	57
1.1.	Contribuyente y sustituto del contribuyente	58
1.2.	Sucesores.	58
1.2.1.	Sucesores de personas físicas	59
1.2.1.1.	Actuaciones para identificar a los sucesores de las personas físicas	61
1.2.2.	Sucesores de las personas jurídicas. Desaparición de la personalidad jurídica por disolución y liquidación o por disolución	63
1.2.2.1	¿Quién debe atender a la Inspección en los supuestos de liquidación o concurso?.	67
1.3.	Responsables de la deuda tributaria	68
1.3.1.	La responsabilidad de los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas	68
1.3.2.	La responsabilidad por la sucesión en las actividades económicas	70
1.3.3.	La declaración de la responsabilidad en el procedimiento inspector	70
2.	LA REPRESENTACIÓN	72
2.1.	Representación legal de personas físicas	73
2.2.	Representación legal de personas jurídicas	74
2.3.	Representación legal de las entidades sin personalidad jurídica	74
2.4.	Representación voluntaria	75
2.5.	Formalidades de la representación	76
2.6.	Trámites a seguir cuando las actuaciones se realicen por medio de representante	78
2.7.	Asistencia del obligado tributario con un asesor.	78
3.	FACULTADES DE LA INSPECCIÓN	78
3.1.	Examen de la documentación	79
3.1.1.	Lugar de examen de la documentación	82
3.1.2.	Plazo y forma de aportación de la documentación	82

3.2.	La inspección de bienes, elementos y explotaciones	84
3.3.	Entrada y reconocimiento de fincas	84
3.3.1.	Entrada y reconocimiento de lugares constitucionalmente protegidos.	86
3.4.	Otras facultades de la Inspección.	87
4.	DOCUMENTACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS . . .	87
4.1.	Las actas de la Inspección	90
4.1.1.	Contenido de las actas	91
4.1.2.	Actas con acuerdo	95
4.1.3.	Actas de conformidad	97
4.1.4.	Actas en disconformidad	98
5.	LOS REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN	99
6.	LAS NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS.	102
6.1.	Las notificaciones electrónicas en el ámbito de la Inspección de Tributos	103
7.	LA RELACIÓN ELECTRÓNICA	103
7.1.	Los trámites y procedimientos electrónicos en la Inspección Tributaria	105
7.2.	Inadmisión por no seguir el procedimiento electrónico habilitado	109
8.	EL EXPEDIENTE ELECTRÓNICO EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR	111
8.1.	El inicio y desarrollo de las actuaciones en el expediente electrónico.	113
8.2.	La firma electrónica, digital y la digitalizada en los documentos de la Inspección	117
8.3.	La validez de los documentos electrónicos	119
9.	EFFECTOS DE LAS CONSULTAS DE LA DGT EN EL ÁMBITO DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS LOCALES	120

CAPÍTULO 3
EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

1.	PLANIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS	125
1.1.	Medios disponibles	128
1.2.	La captación de la información	129
1.2.1.	Carácter reservado de la información tributaria . .	130

2.	ORGANIZACIÓN DEL SERVICIO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA	130
2.1.	Perfil requerido para el personal inspector	132
3.	FORMAS DE INICIAR LAS ACTUACIONES INSPECTORAS	133
3.1.	La denuncia pública	136
3.2.	Comunicación notificada al obligado tributario	137
3.3.	Personación de la Inspección.	139
3.4.	Incidencias en la notificación de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras.	139
3.4.1.	Incidencias en la notificación electrónica	139
3.4.2.	Incidencias en la notificación postal	140
3.4.3.	La importancia de la correcta localización de los contribuyentes	143
3.5.	Efectos de la comunicación del inicio de las actuaciones.	145
3.5.1.	Interrupción de la prescripción	145
3.5.2.	Presentación de declaraciones o autoliquidaciones una vez iniciado el procedimiento.	146
3.5.3.	Consumación de la infracción tributaria.	147
3.5.4.	Inicio del plazo máximo de resolución del procedimiento inspector	147
3.5.5.	Carácter no vinculante de las consultas presentadas tras el inicio.	147
3.6.	Suspensión del plazo de cómputo en el procedimiento inspector	148
4.	LA TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR	150
4.1.	La comparecencia y la aportación de documentos requeridos.	150
4.1.1.	Extensión y alcance de las actuaciones	151
4.2.	Principios que limitan las facultades de la Inspección en las actuaciones de comprobación	152
4.3.	La prueba.	155
4.3.1.	Presunciones legales y simples.	160
4.3.2.	Medios de prueba	161
4.3.2.1.	La prueba documental electrónica	163
4.3.3.	Carácter reservado de la información tributaria	164
4.4.	La calificación	164
4.5.	La propuesta de liquidación. Cuota e intereses.	165
4.5.1.	Cálculo de los intereses de demora	167

4.5.1.1.	Período de cómputo	167
4.5.1.2.	Tipos de interés aplicables	169
4.6.	El trámite de audiencia previo a la firma de las actas	170
4.7.	El acceso del interesado al expediente	172
5.	TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR	173
5.1.	Tramitación de las actas	173
5.1.1.	De las actas en conformidad	173
5.1.1.1.	Las actas de conformidad y el plazo de duración de las actuaciones inspectoras	175
5.1.1.2.	Los documentos para efectuar el ingreso en las actas en conformidad	176
5.1.2.	De las actas en disconformidad	176
5.1.3.	Supuestos de conformidad parcial a los hechos y a las propuestas de regularización	178
5.2.	Valor probatorio de las actas y diligencias de la Inspección	178
6.	EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA POR EL ÓRGANO INSPECTOR	179
6.1.	Tramitación del procedimiento	181
7.	CUESTIONES INCIDENTALES DENTRO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR	183
7.1.	Aplicación del método de estimación indirecta	183
7.2.	Abstención y recusación del actuario	185
7.3.	Declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria	185
7.4.	La simulación	186
8.	ESQUEMA RESUMEN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR	188
9.	LA IMPUGNACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS	189
9.1.	Inclusión en el plan de Inspección	190
9.2.	Ampliación del plazo del procedimiento inspector	190
9.3.	Denegación ampliación de plazo trámite de audiencia	191
9.4.	Impugnación requerimientos efectuados	191
9.5.	Impugnación de las actas	192
9.6.	Impugnación de las liquidaciones derivadas de las actas	193
9.6.1.	Impugnación de los hechos contenidos en un acta en conformidad	194
9.7.	Retroacción actuaciones inspectoras	195

10.	RECURSOS CONTRA LAS LIQUIDACIONES DERIVADAS DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS	197
10.1.	El recurso de reposición.	197
10.2.	La reclamación económico-administrativa.	200
10.2.1.	Remisión del expediente al Tribunal Económico-Administrativo	201
10.3.	Desestimación del recurso. Efectos cuando la liquidación se encuentra suspendida con un aval. Régimen común . . .	202
10.4.	Desestimación del recurso. Efectos cuando la liquidación se encuentra suspendida con un aval. Régimen de gran población	204
10.5.	Estimación total o parcial del recurso. Efectos cuando la liquidación se encuentra suspendida con un aval	207
10.6.	El régimen especial de Barcelona.	208
10.7.	El recurso contencioso-administrativo	208
10.8.	Anulación de liquidación por sentencia judicial. Actuaciones.	209

**CAPÍTULO 4
LA INSPECCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES
ECONÓMICAS**

1.	EL EJERCICIO DE LAS FUNCIONES INSPECTORAS ESTÁ SOMETIDO A DELEGACIÓN	215
1.1.	Posibilidad de modificar de oficio la matrícula del impuesto.	217
2.	CAPTACIÓN DE INFORMACIÓN.	218
3.	CRITERIOS DE SELECCIÓN DE CONTRIBUYENTES.	219
4.	LA IMPORTANCIA DE LA OBTENCIÓN DE LOS MEDIOS DE PRUEBA EN EL IAE	222
4.1.	Medios de prueba en el IAE	228
4.1.1.	Elementos de prueba para fijar la existencia de una actividad económica y su fecha de devengo .	228
4.1.2.	Elementos de prueba que permitan la calificación censal de la actividad.	232
4.1.3.	Medios de prueba para determinar los elementos tributarios.	237
4.1.3.1.	Cómputo de la potencia instalada . . .	237

	4.1.3.1.1.	Cuestiones sobre el cómputo de la potencia instalada.	241
	4.1.3.1.2.	Equipos que no se computan según la DGT	243
	4.1.3.2.	Cómputo del elemento superficie. . . .	244
	4.1.4.	Medios de prueba acreditación o no de la exención por inicio de actividad	248
	4.1.5.	Medios de prueba acreditación o no de la exención por cifra de negocio.	254
	4.1.5.1.	Otras cuestiones problemáticas respecto a la cifra de negocio	257
5.		LA VARIACIÓN DE LOS ELEMENTOS TRIBUTARIOS.	260
6.		LA PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN DEL IAE	267
	6.1.	El período objeto de comprobación inspectora. La descripción	268
	6.2.	La compensación de cuotas	271
	6.3.	Cálculo de los intereses de demora	272
	6.4.	Períodos que puede contener la propuesta.	272
	6.5.	Procedimiento abreviado: inicio del procedimiento directamente con la propuesta de liquidación	273
7.		LAS ACTAS.	275
	7.1.	Alteraciones censales. Comunicación a la AEAT	276
8.		LA IMPUGNACIÓN DEL IAE	276
	8.1.	La reclamación económico-administrativa frente a los actos censales	279
	8.2.	La improcedencia de la vía contencioso-administrativa para cuestiones censales	280
	8.3.	La suspensión como consecuencia de la presentación de recursos o reclamaciones.	282
	8.4.	Impugnación de las resoluciones de los TEAR por parte de la entidad delegada	284
	8.5.	Ejecución de las resoluciones de los TEAR o TEAC	284

CAPÍTULO 5
LA INSPECCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS

1.	LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA DEL IIVTNU	289
2.	LOS ELEMENTOS DE PRUEBA EN EL IIVTNU	290

2.1.	Las transmisiones en documento privado	292
3.	LAS FUENTES DE INFORMACIÓN EN EL IIVTNU	295
3.1.	Comunicación de los notarios autorizantes	296
3.1.1.	La problemática de los índices y las fichas fiscales en el ANCERT	298
3.2.	Tratamiento de la información facilitada por terceros.	299
3.3.	La información obtenida de la propia Entidad Local.	304
3.4.	Requerimientos de información en el IIVTNU	305
3.5.	Acceso a certificados electrónicos y datos externos	305
4.	LA COMPROBACIÓN DE LAS TRANSMISIONES NO DECLARADAS Y DEVENGADAS ANTES DEL 10/11/2021	307
5.	DOCUMENTACIÓN NECESARIA	308
5.1.	Para actos «inter vivos»	308
5.2.	Para actos «mortis causa»	309
5.2.1.	Para actos mortis causa en los que no existen herederos directos	311
5.2.2.	Regularización inspectora cuando no existe partición y adjudicación hereditaria	312
5.2.3.	Orden de sucesión en las herencias sin testamento. Especialidad en los Derechos forales.	312
5.3.	Ausencia de valores catastrales	314
6.	LA CALIFICACIÓN DEL ACTO	315
6.1.	La calificación de los terrenos	316
6.2.	La calificación jurídica de la operación	317
6.2.1.	Aportación de inmuebles por personas físicas a una sociedad mercantil acogándose al régimen fiscal especial de la LIS	318
6.2.1.1.	La comprobación de los requisitos por la Inspección Tributaria Local. Procedimiento.	328
6.2.2.	Aportación de ramas de actividad por personas jurídicas acogéndose al régimen fiscal especial de la LIS.	334
6.3.	Estimación directa u objetiva en el curso de actuaciones inspectoras.	335
6.4.	Estimación directa vs no sujeción por decremento.	337
6.5.	Comprobación de valores	339
6.5.1.	Casos especiales	341

6.5.2.	Valor de referencia.	342
6.5.3.	Procedimiento de comprobación de valores	343
7.	LA PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN. CUOTA E INTERESES	343
7.1.	Contenido de la propuesta de liquidación	345
7.1.1.	Intereses de demora y cómputo	347
8.	PROCEDIMIENTO ABREVIADO: INICIO DEL PROCEDIMIENTO DIRECTAMENTE CON LA PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN	348
8.1.	El procedimiento vía el artículo 183 del RPGI	349
8.2.	El procedimiento de comprobación limitada por el órgano inspector	351

CAPÍTULO 6
LA INSPECCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES,
INSTALACIONES Y OBRAS

1.	CONTENIDO DE LA FACULTAD DE COMPROBACIÓN INSPECTORA EN EL ICIO.	355
2.	MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE	360
3.	LA ESTIMACIÓN DIRECTA. LA PRUEBA DOCUMENTAL EN EL ICIO	363
3.1.	Examen de la contabilidad.	370
3.1.1.	Cuentas para examinar.	372
3.1.2.	Valor probatorio en el ICIO de la contabilidad de acuerdo con los tribunales.	373
3.2.	La comprobación del ICIO vía la declaración de obra nueva	374
3.3.	La determinación de la base vía comprobación de valores.	377
3.4.	La base imponible por estimación directa	379
3.5.	La base imponible en obras vinculadas con actividades económicas	384
4.	LA LIQUIDACIÓN DEFINITIVA Y LA PRESCRIPCIÓN	386
4.1.	Efectos de la «prescripción» de la liquidación provisional	389
4.2.	Modificaciones reglamentarias que afectan a la liquidación definitiva	390
4.3.	Vinculación de la liquidación definitiva con la provisional	391
4.3.1.	Vinculación de la liquidación definitiva con la provisional revisada.	396
4.4.	La liquidación definitiva en la legalización de obras	398
5.	LA PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN	399

5.1.	La deducción del ingreso efectuado por la liquidación provisional, aunque exista cambio en el sujeto pasivo	402
6.	LA DEVOLUCIÓN DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN	403
6.1.	Efectos de la caducidad o la renuncia de la licencia	405
7.	LAS ACTAS	406

CAPÍTULO 7

LA INSPECCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

1.	LA INSPECCIÓN CATASTRAL Y LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA DEL IBI	411
1.1.	Efectos de la inspección catastral en el IBI	414
1.2.	La inspección tributaria del IBI.	416
2.	CUESTIONES RELATIVAS A LOS SUJETOS PASIVOS EN EL IBI Y SU IMPORTANCIA EN EL ÁMBITO INSPECTOR	417
3.	ACTUACIONES FRENTE A INMUEBLES DE PROPIETARIOS DESCONOCIDOS O «EN INVESTIGACIÓN ARTÍCULO 47 LEY 33/2003»	418
4.	ACTUACIONES FRENTE A INMUEBLES DE PROPIETARIOS FALLECIDOS.	420
5.	ACTUACIONES EN EL CASO DE CONSTRUCCIONES NO DECLARADAS.	420
6.	LA COMPROBACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN PLENA DE QUIENES UTILIZAN BIENES DEMANIALES O PATRIMONIALES DEL MUNICIPIO	421
6.1.	La comprobación de la tributación plena de quienes utilizan bienes demaniales del resto de Administraciones públicas.	422
7.	EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR TRIBUTARIO AL AMPARO DE LO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 77.7 TRLHL.	422
8.	DETERMINACIÓN DE LOS SUJETOS PASIVOS	425
9.	LA PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN. CUOTA E INTERESES	426
9.1.	Intereses de demora y cómputo	428

CAPÍTULO 8

LA INSPECCIÓN DE LA TASA DEL 1,5%

1.	LA TASA DEL 1,5%.	433
----	---------------------------	-----

2.	LOS SUJETOS PASIVOS EN LA TASA DEL 1,5%	437
2.1.	Los sujetos pasivos en el mercado eléctrico	439
2.1.1.	La fijación del sujeto pasivo. Supuestos controvertidos.	441
2.2.	Los sujetos pasivos en el mercado del gas canalizado	444
2.2.1.	La fijación del sujeto pasivo. Supuestos controvertidos.	446
2.3.	Los sujetos pasivos en el mercado de las telecomunicaciones.	446
2.3.1.	Superación de la controversia en la aplicación de la tasa a los no propietarios de redes de telecomunicaciones.	451
2.4.	La delimitación de la población objetivo de la comprobación inspectora	451
3.	LOS ELEMENTOS DE PRUEBA EN LA TASA DEL 1,5%.	452
3.1.	La importancia de la labor de captación de información . .	453
3.2.	Los costes de interconexión en el sector de las telecomunicaciones. Medios de prueba.	455
4.	LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE	457
4.1.	La disociación de la base imponible y el devengo	461
5.	DELIMITACIÓN DE LOS PERÍODOS A COMPROBAR. LA DESCRIPCIÓN	463
6.	LA PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN. CUOTA E INTERESES	465
6.1.	Sanciones	466

**CAPÍTULO 9
LA INSPECCIÓN DE OTRAS TASAS**

1.	INTRODUCCIÓN	469
2.	TASAS POR APROVECHAMIENTO DEL DOMINIO PÚBLICO . . .	470
3.	TASAS POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS	473

**CAPÍTULO 10
EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR**

1.	INTRODUCCIÓN	479
2.	SUJETOS INFRACTORES.	481

2.1.	Sucesores.	483
3.	CALIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES	484
4.	GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES	487
4.1.	Reducciones en las sanciones	488
4.1.1.	Reducción en las multas pecuniarias fijas	490
4.2.	Impugnación reclamación reducción.	491
5.	INFRACCIONES DE LA LGT APLICABLES A LOS TRIBUTOS LOCALES EN VÍA DE INSPECCIÓN.	491
5.1.	Dejar de ingresar la deuda tributaria mediante autoliquidación (art. 191 LGT).	492
5.2.	Incumplir la obligación de presentar la declaración del tributo o presentarla de forma incompleta o incorrecta (art. 192 LGT)	494
5.3.	No presentar en plazo la autoliquidación o la declaración del tributo, siempre que no se produzca perjuicio económico (art. 198 LGT)	498
5.4.	Incumplimiento de obligaciones contables y registrales (art. 200 LGT)	499
5.5.	Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones del Ayuntamiento (art. 203 LGT)	500
6.	SEPARACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN Y SANCIONADOR. ÓRGANOS COMPETENTES PARA LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES	503
7.	TRÁMITES DEL PROCEDIMIENTO	504
7.1.	Iniciación.	504
7.1.1.	En fase de inspección.	505
7.2.	Instrucción del procedimiento	509
7.2.1.	Instrucción por el procedimiento abreviado	510
7.3.	Resolución del procedimiento	513
7.3.1.	Resolución por el procedimiento abreviado	514
8.	TRAMITACIÓN CONJUNTA.	514
9.	CADUCIDAD	517
10.	RECURSOS CONTRA LA IMPOSICIÓN DE LAS SANCIONES.	517
10.1.	La resolución de la reclamación económico-administrativa por los TEAM.	518
11.	ANULACIÓN ACUERDO SANCIONADOR CON RETROACCIÓN DE ACTUACIONES.	519

12. CUESTIONES INCIDENTALES DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR	520
12.1. Conformidad con la propuesta una vez suscrita el acta en disconformidad	520
12.2. Recurso contra la liquidación derivada de un acta en conformidad	520
12.3. Error en la apreciación del ilícito tasado	520
BIBLIOGRAFÍA	523

INTRODUCCIÓN AL CONTENIDO DE LA OBRA ACTUALIZADA

Decía, en la introducción de la primera edición de este libro en el año 2013, que el mismo era fruto de la experiencia vivida a lo largo de muchos años de servidor público en el Ayuntamiento de Alicante y, de la inquietud por el conocimiento, la pasión por hacer las cosas lo mejor posible y con un sentido y recta conciencia de que es necesario mejorar nuestra Administración pública.

Después de más de 10 años desde que vio la luz se hacía preciso poner al día el libro, volcando en él los conocimientos aprendidos, las novedades legislativas acaecidas desde entonces y la revolución que ha supuesto la administración electrónica en este campo para dejar una herramienta de trabajo para quienes se inicien o continúen en la Inspección de los Tributos Locales.

Las tareas de la hacienda, qué duda cabe, son cada vez más complicadas y exigen una constante formación de los funcionarios que deben aplicarlas, basta examinar el conjunto de normas fiscales que cada año se publican. No debe pensarse que el hecho de la tan debatida reforma de la Ley de Haciendas Locales se haga esperar estemos ante una mera travesía tranquila, más al contrario, la posibilidad de unos años a estar parte del acceso al recurso de casación ante el TS nos está deparando una elevada modificación de posicionamientos doctrinales gracias a la jurisprudencia emanada de la sala de lo contencioso que antes no teníamos. A nadie se le escapa, por lo menos a los que nos dedicamos a esto de la hacienda local que después de 35 años la LHL precisan cambios, pero no existen visos, a corto plazo, que despejen incógnitas. En el último libro blanco sobre la reforma tributaria (año 2022) si bien no era objeto de tratamiento la imposición local, si existía una propuesta del comité de expertos para la supresión del IAE.

El presente libro es una modesta contribución a la menguada literatura jurídica sobre la hacienda local. Eso sí, con un enfoque eminentemente práctico a la casuística de la inspección de los tributos locales, sin rehuir de la doctrina, pero acomodándola al terreno del día a día, donde debe desenvolverse la actuación de los inspectores. Ciertamente, el libro responde a la idea del manual o libro en que se compendia lo más sustancial de una materia. Por tanto, estamos

en presencia de un libro de consulta, de resolución de dudas y, por qué no, de herramienta en la formación de funcionarios que ocupen plazas en la Inspección de Tributos. Por ello, se aborda la Inspección de los Tributos desde el ámbito local dedicando a las partes troncales del procedimiento inspector cuatro capítulos, incluido el procedimiento sancionador, en los que se desarrollan sucesivamente: las funciones de la Inspección, las disposiciones generales y el procedimiento inspector adecuado al régimen local. Así, en el capítulo 1, introductorio, se examinan las funciones de la Inspección tributaria local, la necesidad de su existencia, la adecuación del reglamento general al ámbito local, etc.; en el segundo, las disposiciones generales, los obligados tributarios con quienes se desarrollaran las actuaciones, las facultades de la Inspección, la documentación inspectora y un especial énfasis a los trámites de la administración electrónica, entre otros temas; en el capítulo 3, se examina la planificación de las actuaciones, el perfil del personal inspector, las formas de iniciación de las actuaciones, los principios que limitan las facultades inspectoras, que están tomando una gran relevancia en los últimos años, la prueba documental o la impugnación de las actuaciones inspectoras, entre otros temas. En los capítulos sucesivos se desgana, tributo por tributo, con trascendencia inspectora, la forma de iniciar los procedimientos, los elementos de prueba requeridos en función del tributo que se trate y los criterios de selección de contribuyentes, entre otras cuestiones, así como la casuística de las actuaciones inspectoras en estas figuras tributarias. En todos los tributos se han tenido en cuenta los últimos posicionamientos jurisprudenciales y en materia específica del IIVTNU la reforma legislativa y los efectos de la Inspección tanto sobre los ejercicios devengados y no prescritos (anteriores al 10/11/2021) como las cuestiones vinculadas con la comprobación en los supuestos de operaciones societarias o en operaciones que se declaren con decremento. El último capítulo recoge el procedimiento sancionador adaptado a los ilícitos de la LGT que pueden tener aplicación en el ámbito local, así como las particularidades de sus trámites.

Espero, que los compañeros y futuros funcionarios adscritos a los servicios de Inspección de los tributos locales, encuentren de utilidad el presente libro y les sirva como herramienta de formación.

El autor

CAPÍTULO 3

EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

1. PLANIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

La Administración tributaria dispone de unos medios materiales y humanos limitados para comprobar la totalidad de los hechos susceptibles de imposición por todos los tributos. Por ello, para optimizar de forma eficaz los medios disponibles y cumplir con unos objetivos, se debe instrumentar una planificación.

La planificación abarcaría tanto las estrategias como los objetivos generales de las actuaciones inspectoras, cuya determinación se realizaría a partir del examen y análisis de los sectores económicos, áreas de actividad, operaciones concretas y de las fuentes de información disponibles.

Si bien originariamente se empezó con la planificación de las actuaciones inspectoras, lo que fue introducido en el mundo de la inspección tributaria con la promulgación del RGI, su consagración llegó con la LGT, pues en su artículo 116 dispone la obligación legal, de que toda Administración tributaria, como la de los Ayuntamientos, elaboren anualmente un Plan de Control Tributario —no es difícil aventurar, que dicha previsión se incumple sistemáticamente por muchos Ayuntamientos—. El Plan de Control Tributario, abarca todo lo relativo a la gestión tributaria y si tomáramos como referencia al que dispone la AEAT, observaríamos que este se estructura a su vez en cuatro planes, si bien, lo relevante desde el punto de vista local serían tres de ellos: el Plan parcial de Inspección, el Plan parcial de Gestión Tributaria y el de Recaudación.

Centrándonos en el plan parcial de Inspección, artículo 170 RPGI, éste debe recoger los programas de actuación, los ámbitos prioritarios y las directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deba iniciarse actuaciones inspectoras. El plan no es un elemento estático pues puede ser objeto de revisión durante el curso de su ejecución.

Es conveniente detenernos, y explicitar un poco los principios rectores de la planificación de las actuaciones inspectoras, que básicamente son:

- 1) La **seguridad jurídica** y la **interdicción de la arbitrariedad**, recogidos en el artículo 9.3 de la CE.
- 2) La **eficacia**, principio que ha de presidir las actuaciones inspectoras que se incorporen al Plan de Inspección, como elemento rector de la planifica-

ción, explicitando los recursos puestos a disposición de la Inspección para el cumplimiento del mandato constitucional de «todos contribuirán...».

¿Qué requisitos debe de tener el Plan de Inspección Local? En primer lugar diremos que será el Jefe del Servicio de Inspección el que deberá redactar el documento que posteriormente debe aprobarse por el órgano competente del Ayuntamiento, a mi entender el alcalde, el Concejal delegado de Hacienda o bien el órgano directivo, si fuera el caso, y tendrá el carácter de reservado, es decir, no podrá ser objeto de publicidad, puesto que es un documento interno en el que se van a señalar los modos de actuación, el tiempo, los objetivos y las personas, en su caso, sobre las que se va a concretar dichas actuaciones. Ello no significa, que deban quedar relacionadas con nombre y apellidos las personas que deban ser objeto de comprobación sino únicamente que se describen los criterios para seleccionarlas. En cualquiera de los casos, la selección e inicio de actuaciones inspectoras cerca de dichos obligados tributarios tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso (art. 170.8 RPI). Hay que tener en cuenta que, si el legislador hubiera considerado que el Plan tiene el carácter de norma jurídica éste debería ser objeto de publicación, sin embargo, la LGT, en su artículo 116, dispone su carácter reservado, sin perjuicio de la posibilidad de que se hagan públicos los criterios generales que lo informan.

El plan contendrá los siguientes elementos:

- Una exposición de motivos acerca de su naturaleza y el porqué de su concreción documental, así como, a rasgos generales, la forma en que se han determinado los objetivos.
- Objetivos o finalidades del plan, detallándolo por tributos.
- Cuantificar los objetivos, e incluso determinar el nivel de satisfacción que se considera mínimo.
- Fijar los criterios de eficiencia que deben presidir las actuaciones; así por ejemplo se deberá determinar el importe mínimo susceptible de liquidación, dado los costes del procedimiento.
- Fijar los recursos materiales y humanos: disponibles en la actualidad y los necesarios para alcanzar el objetivo máximo.

En segundo lugar, diremos que las actuaciones inspectoras no pueden quedar encorsetadas únicamente a las que se contengan en los planes, razones de distinta índole pueden motivar el que los actuarios actúen fuera de lo establecido en el Plan. Estas cuestiones se encuentran recogidas, en el artículo 87.1 del RPI, cuando se permite que por orden superior motivada y por escrito se inspeccione a alguien o a algún colectivo que no se encontraba dentro del Plan; también se recoge la posibilidad de que se realice a petición del obligado tributario, de

acuerdo con lo dispuesto en el artículo 149 LGT, si bien la citada previsión se encuentra establecida para los procedimientos iniciados por la inspección con carácter parcial, en los que el obligado tributario puede solicitar que se transforme en una inspección de carácter general.

En tercer lugar, dentro del proceso de planificación, es necesario poner a prueba la viabilidad de los objetivos y de los medios para alcanzarlos, de tal suerte que no estará bien realizado el plan de inspección si se han establecido los fines y los medios de manera rutinaria o por pura intuición. Las pruebas de viabilidad están relacionadas con temas como la habilidad o capacitación del personal adscrito al servicio, el tiempo necesario para su formación, las instalaciones de que se disponen para atender a los contribuyentes, el tiempo necesario para completar un expediente, etcétera.

En cuarto lugar, ningún plan, por muy bien elaborado que esté se podrá llevar a la práctica si no se cuenta con el sistema organizativo adecuado.

En quinto lugar, el Plan de Inspección debe de estar lo suficientemente estructurado y cuantificado que sirva como documento estratégico y permita seguir la evolución de los objetivos, así como las desviaciones entre lo previsto y lo realizado.

Finalmente, los planes de inspección son revisables, es posible su alteración durante el ejercicio si, como consecuencia de actuaciones previas, se entiende que es necesario su modificación.

Con independencia de lo señalado ¿la inclusión en Plan de un contribuyente constituye un mero acto de trámite o es susceptible de impugnación a través del recurso de reposición?

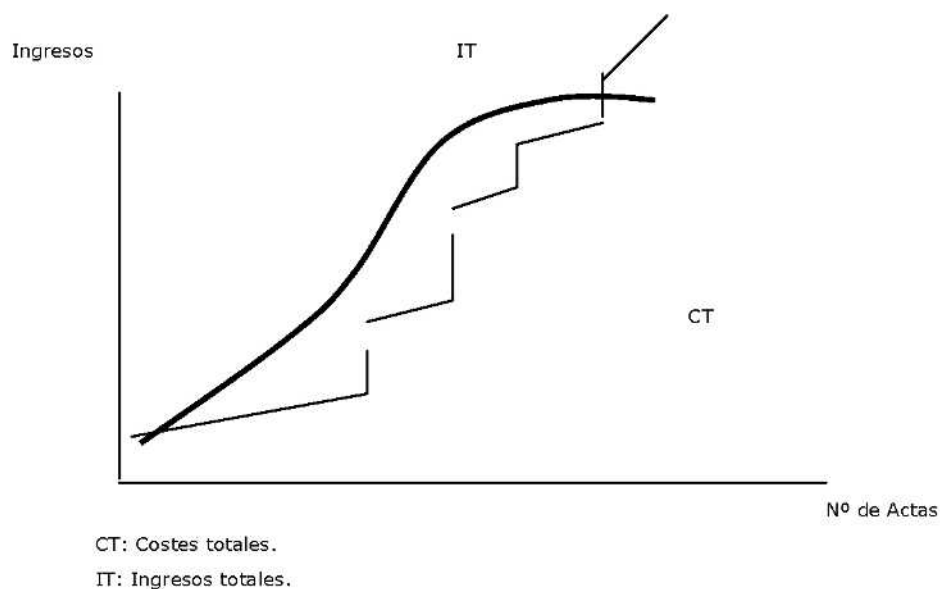
En este sentido debemos acudir a lo declarado ya por el Tribunal Supremo, entre otras, en su sentencia de 4 de octubre de 2004 (rec. 8778/1999): la inclusión en plan no afecta a los derechos subjetivos del contribuyente, no siendo recurrible en vía económico-administrativa o jurisdiccional, al constituir dicho acto un trámite no cualificado, por no decidir directa o indirectamente el fondo del asunto.

«La Sala reitera que la inclusión de un contribuyente en un Plan de Inspección es un acto de trámite, reservado y confidencial, que per se no afecta a los derechos subjetivos del contribuyente y que no es recurrible en vía económico-administrativa, ni tampoco jurisdiccional. No sólo por razón de su especial carácter de reservado y confidencial, sino porque sólo son recurribles, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 41, apartado 1, letra b), del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativa, aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, y en el artículo 37.1.b) del Reglamento de Procedimiento en dichas Reclamaciones aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, "os actos de trámite que deciden directa o indirectamente el fondo del asunto o pongan término a la vía de gestión", que no es el caso de autos».

En cualquier caso, es conveniente que se haga constar tanto en el inicio de los expedientes inspectores como en las comunicaciones que se efectúan a los obligados tributarios que se encuentran dentro del Plan de Inspección aprobado (identificando su fecha y órgano).

1.1. Medios disponibles

Los medios disponibles para la realización de las inspecciones constituyen una restricción para tener en cuenta a la hora de la planificación de las actuaciones, dado que la carga de trabajo asumible por el órgano de la inspección irá en proporción a los medios humanos y materiales que el Ayuntamiento ponga a su disposición, y estos a su vez constituyen un coste económico para la Entidad, que hay que poner en relación con el fruto que se espera de sus actuaciones. Hallar la ecuación de equilibrio es función de numerosos parámetros a considerar y sobre los que cada organización debe reflexionar. A título de comprensión por el lector de lo aquí relatado puede servir de ejemplo la siguiente gráfica.



Explicación de la gráfica. Los ingresos totales crecen de forma exponencial conforme se realizan las primeras actas dado que las actuaciones inspectoras se centrarán en aquellos sectores donde mayor defraudación puede haber, por lo que el rendimiento por acta se eleva considerablemente. No obstante los costes totales se amplían cada vez que se incorpora nuevo personal en la plantilla de la inspección, dada la naturaleza de coste fijo que tienen los salarios en la función pública; sin embargo el nuevo personal incorporado permite aumentar el

n.º de actas y de ingresos en la Entidad; llega un momento en que el exceso de personal o el sobredimensionamiento del órgano de inspección no aumenta exponencialmente los ingresos sino que aumentan muy poco, estamos ante la situación de que se persigue un fraude fiscal de pequeña cuantía, y sin embargo se necesita un gran n.º de actas y por tanto un mayor esfuerzo.

1.2. La captación de la información

Uno de los elementos básicos de la planificación de las actuaciones inspectoras y de la elaboración del Plan de inspección, lo constituye la determinación de las fuentes de información de que va a proveerse el servicio para el ejercicio de sus funciones, teniendo en cuenta que la carencia de ésta implicaría que las actuaciones no se desarrollarían en base a una planificación sino a una mera actuación indiscriminada, a salto de mata, con elevadas posibilidades de obtener pocos resultados. Por ello es importante que se determinen cuáles van a ser las fuentes de información, cómo se van a obtener y mantener las mismas, y finalmente, cómo se van a tratar los datos, teniendo en cuenta que la planificación deberá determinar los criterios selectivos que permitan obtener la población objetivo a la cual se dirigirán las comprobaciones.

Debemos tener presente que el desarrollo del sistema de los expedientes electrónicos en los ayuntamientos debe permitir a la Inspección, el acceso a los gestionados por otros órganos de la administración local, para obtener información y documentos relevantes para la aplicación de los tributos. El Ayuntamiento es gestor de miles de datos y estos deben poder ser tratados por la inspección. Por ejemplo, el acceso a los expedientes de urbanismo permitirá obtener información relevante para la gestión del ICIO y del IAE, que una vez tabulada podrá verificarse inspectora trayendo al inicio de cada expediente, los documentos obtenidos de los correspondientes expedientes de urbanismo. Antes de la existencia de los expedientes electrónicos, el examen solo se podía hacer físicamente consultando uno a uno en los correspondientes archivos, lo que, evidentemente no era eficiente.

En el mismo sentido debe decirse de la propia información que, en el curso de las actuaciones sobre determinados obligados tributarios, obtenga la Inspección. Se deben establecer mecanismos para su tratamiento. Por ejemplo, si en las actuaciones de comprobación sobre el ICIO se obtuvieron facturas y/o certificaciones de obra de contratistas o subcontratistas, que pueden luego tratarse para verificar obligaciones con el IAE (5a construcción). O, si en el curso de actuaciones de comprobación del IAE de una sociedad sujeta al epígrafe de promoción inmobiliaria, la información aportada sirve para verificar el cumplimiento de sus obligaciones con el IIVTNU por las transmisiones inmobiliarias.

Igualmente, respecto a bases de datos de registros competencias de otras AAPP y que puedan servir para la aplicación de los tributos locales y su com-

probación. Por ejemplo, de la Comunidad Autónoma donde se encuentre el Ayuntamiento, respecto a los titulares de apartamentos turísticos, su categoría, emplazamientos y número de alojamientos (lo que serviría para verificar los sujetos no exentos en el IAE y si tributan o no correctamente), o sobre la tipología y número de máquinas recreativas de azar autorizadas. Y así un largo etcétera.

En los capítulos referidos a cada figura tributaria sujeta a comprobación inspectora, examinaremos algunas de las fuentes de información básicas para su gestión, analizando en el presente epígrafe la forma de captación a requerimiento.

1.2.1. Carácter reservado de la información tributaria

La información obtenida por la Inspección en el ejercicio de sus funciones es reservada y solo puede utilizarse para aplicar tributos y para imponer sanciones, no pudiéndose ceder a terceros, salvo los establecidos expresamente por la LGT en su artículo 95.1. Desde la perspectiva de la Administración local, lo más relevante sería la cesión a otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias, si bien la misma, lo normal, es que se produzca en el seno de las actuaciones inspectoras, instrumentándose mediante diligencia para recoger aquellos hechos con trascendencia tributaria, que sean necesarios para la gestión de otros tributos o ámbitos territoriales fuera de la competencia del funcionario que la instruye⁽¹⁾.

Es importante señalar que toda la información obtenida, al tener el carácter de reservada, supone que por la Administración deben de disponerse los medios que permitan garantizar su confidencialidad y su uso adecuado, obligando a los funcionarios que tengan conocimiento de estos datos a guardar sigilo riguroso.

2. ORGANIZACIÓN DEL SERVICIO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA

Nada dispone el RPGI con respecto a la organización de la inspección tributaria, puesto que una de las novedades que presenta el RPGI frente al RGI anterior, es que no atribuye funciones a órganos concretos al dejar que cada organización, en función de su estructura y necesidades se organice como desee, de ahí que la Disposición adicional segunda del RPGI disponga aquello de «Los órganos competentes de... las entidades locales en materia de procedimientos de aplicación de los tributos se determinarán conforme a lo que establezca su normativa específica», por lo que quedará bajo la entera responsabilidad del municipio la forma en que se establecerá la citada organización.

(1) Así por ejemplo, si en el curso de una actuación por el IAE se observa que la nave o local desde donde se ejerce la actividad no figura declarada en el IBI, encontrándose tributando como solar, el actuario puede elevar una diligencia de colaboración dando cuenta al Catastro de dicha contingencia (art. 107 LGT y 98 RPGI).

Las variedades de organización no tienen más límite que el del ingenio humano, se puede organizar con subjefes de inspección de tributos, cada uno especializado en la inspección de un tributo local relevante, IAE, IIVTNU, Tasas, etc.; se puede organizar por zonas territoriales dentro del municipio cada una con su correspondiente jefe; con un jefe para todo; con subjefes funcionales, uno responsable de la obtención de información, otro de investigación, etc. En definitiva, lo que primara es que la organización elegida funcione bien, sin que exista una receta mágica.

Podemos proponer un esquema de funcionamiento de la inspección en función de las atribuciones que realicemos a los funcionarios adscritos al servicio, ya que, como habíamos comentado en el capítulo 1, la distribución de funciones que plantea el RPGI hay que adecuarla al régimen de funcionamiento de los Ayuntamientos.

A título de propuesta organizativa estaría la siguiente:

Puestos de trabajo o autoridades	Funciones
Alcalde o concejal delegado de Hacienda	Desempeñar las funciones que en el RPGI revistan el carácter de acto administrativo. Entre otras las siguientes: 1. Dictar los actos de liquidación tributaria derivadas de las actas. 2. Resolver las alegaciones y recursos que se planteen contra el procedimiento inspector (ya sean actas o liquidaciones). 3. Imponer las sanciones. Aprobar el Plan de Inspección.
Jefe del Servicio o Departamento de Inspección	Todas las referidas al órgano competente para liquidar que se contiene en el RPGI en cuanto revistan carácter de acto de trámite. Además, las relativas a la jefatura del órgano y lo que ello lleva de implícito. Puede tener atribuidas funciones de Inspector tributario.
Inspector Tributario	Verificar las actuaciones realizadas por los auxiliares de la inspección redactar diligencias, Actas e informes. Iniciar las actuaciones inspectoras suscribiendo los oportunos requerimientos o comunicaciones. Promover el inicio del procedimiento sancionador.
Auxiliares de la inspección	Tareas meramente preparatorias o de comprobación o prueba de hechos o circunstancias con trascendencia tributaria.

Todo el personal que se describe, excepto el que se corresponde con la autoridad municipal deberá portar el correspondiente carné acreditativo de su condición, según el modelo que expresamente hubiera aprobado al efecto el alcalde de la Entidad local. Es conveniente que cuando se apruebe la disposición, esta se publique en el Boletín Oficial de la Provincia, BOP.

2.1. Perfil requerido para el personal inspector

Si bien queda a discreción de cada entidad local determinar la cualificación del personal que va a ocupar los puestos dentro del servicio de inspección no es inoportuno señalar, la conveniencia de que los citados puestos sean ocupados requiriendo unos ciertos perfiles técnicos, bien porque así se han solicitado dentro del proceso selectivo para ocuparlos o bien porque han asistido a cursos de formación específicos. La simple cobertura en función de la titulación, en una materia tan específica como la inspección de los tributos no es garantía de que ésta se desarrolle convenientemente. Un simple examen, a vuela pluma de las RPT, de distintos ayuntamientos, permite ver con claridad la enorme dispersión existente respecto a la catalogación de los puestos⁽²⁾. Así respecto al jefe de la Inspección, con esa denominación o como Inspector-Jefe, Jefe del Departamento Inspección Tributaria, Jefe de Sección y similares, lo normal es que se solicite A1 y perteneciente a la administración general (AG), si bien existen opciones barradas y con posibilidad de ser ocupadas por técnicos A1/A2 y AG y administración especial (AE). Respecto a los Inspectores, que pueden figurar con tal denominación o Inspectores de Tributos, el abanico es más amplio, pues dependiendo del municipio, se solicitan indistintamente A1 o A2 o C1 y tanto de la AE como de la AG. Sin embargo, sí existe bastante uniformidad en la catalogación de los puestos inferiores en el escalafón, ya que se requiere, en general, C1 y AG, y la denominación oscila entre Agente Tributario o bien Auxiliar de la Inspección.

Para determinar la cualificación requerida de cada uno de los puestos, debemos partir del análisis de las funciones encomendadas y de los conocimientos y habilidades que deberían proveerse para su desempeño. Siguiendo la denominación y funciones de los puestos de trabajo propuestos en el epígrafe anterior, podríamos señalar las siguientes características:

- a) **Auxiliares de la Inspección:** Grupo C1. Dado que gran parte de su actividad se realizará fuera de las oficinas públicas, deben de disponer de permiso de circulación de vehículos para el desplazamiento, así como tener horario flexible atendiendo a las necesidades del servicio. Antes o durante su destino en el servicio de Inspección, deben haber realizado algún curso formativo que les capacite, en particular, para las siguientes tareas: atención y tratamiento de los obligados tributarios fuera de las dependencias municipa-

(2) Examinadas las RPT de Santander, Alicante, La Coruña, Castellón, Cádiz y Alcobendas.

les —evitando conflictos—; practica de las diligencias de toma de datos y de las notificaciones; efectuar mediciones sencillas; conocimientos básicos de los tributos objeto de comprobaciones inspectoras; medios de prueba relevantes en función del tributo a inspeccionar.

b) **Inspector Tributario:** Grupos A1/A2. Tanto provenientes de la AG como de la AE. Deben de disponer de permiso de circulación y horario flexible atendiendo a las necesidades del servicio. Las ramas de conocimiento que mejor se adaptarían serían los provenientes de derecho, económicas o empresariales. En cualquiera de los casos específicamente, a mi juicio, deben de disponer de conocimientos sólidos en materia tributaria local, así como en las normas fiscales generales; conocimientos de derecho civil, mercantil y contabilidad; como es obvio, conocimientos profundos del procedimiento inspector. Como quiera que sus funciones se pueden desarrollar tanto en las oficinas públicas como fuera, deben tener el aplomo y seguridad suficiente, como para comportarse comedidamente en cualquier circunstancia.

c) **Jefe de la Inspección:** Grupos A1/A2. Tanto provenientes de la AG como de la AE. Lo normal es partir de un Inspector Tributario con años de experiencia que pueda promocionar al puesto, concurriendo capacidad de liderazgo y manejo de grupos humanos. Como responsable de la unidad y quien en definitiva elevará las propuestas de resolución al órgano competente, su nivel técnico y jurídico solamente es alcanzable después de muchos años de experiencia como Inspector.

3. FORMAS DE INICIAR LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

El inicio de cualquier procedimiento inspector, con carácter general, se produce como consecuencia de la ejecución del Plan de Inspección, por lo tanto, el actuario iniciará el procedimiento bien por acuerdo del jefe de la Inspección, lo que supone que el responsable del órgano ha determinado los sujetos objeto de comprobación y ha efectuado la correspondiente carga de trabajo al actuario, o bien por propia iniciativa del actuario, lo que supone que en aplicación de los criterios del Plan, el actuario ha seleccionado al obligado tributario. Residualmente, fuera de las actuaciones planificadas, se podrá iniciar por orden superior o petición razonada (art. 87.1 RPGI).

Desde el punto de vista del obligado tributario, formalmente, se produce el inicio de las actuaciones, de alguna de las siguientes maneras: mediante comunicación notificada al obligado tributario, o por personación de la inspección en las oficinas o domicilio del interesado (art. 87.2 RPGI).

La comunicación, debidamente notificada, o bien la presencia de la Inspección que ésta haya hecho constar, y fuese conocida por el interesado con el fin de iniciar efectivamente las actuaciones inspectoras, producirán los siguientes efectos (art. 87.3 RPGI):

a) La interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias.

b) La interrupción del plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias.

c) Si el obligado tributario efectúa el ingreso de deudas tributarias pendientes con posterioridad al inicio de las actuaciones, estas tendrán el carácter de ingresos a cuenta, y no se les aplicará los recargos e intereses de demora establecidos en el artículo 27 LGT.

d) El pago de las deudas o la presentación de la declaración una vez iniciadas las actuaciones no impedirá la imposición de las sanciones como consecuencia de las infracciones cometidas.

Si la Inspección actúa fuera de las oficinas públicas, deberá manifestar al interesado, al encargado o aquel con quien se entiendan las actuaciones, su condición y acreditará su personalidad mediante la oportuna identificación o carné expedido por el Ayuntamiento.

Es importante destacar, dadas las prerrogativas y obligaciones que tiene el personal inspector (artículos 142.4 LGT y 60.1 RPGI), que el citado carné de identificación debe de ser un modelo expresamente elaborado para los funcionarios de la Inspección y no uno genérico de identificación como funcionario del Ayuntamiento. Y ello, por cuanto, como resalta claramente la LGT, las actuaciones inspectoras a que se refiere el artículo 166 del RPGI únicamente pueden ser realizadas por los funcionarios que tengan atribuida dicha condición en las normas de organización específica.

Finalmente precisar, que, *en el expediente incoado, deberá hacerse constar mediante diligencia*, los datos relevantes del inicio del procedimiento, esto es: el objeto y alcance; los apellidos y nombre o razón social del obligado tributario, así como su NIF, y, lo que es muy importante, el *motivo de su inicio*; esto es, si deriva del Plan de Inspección, de orden superior o petición razonada. Hay que tener en cuenta, que la potestad de comprobación e investigación se confiere a la Administración tributaria en orden a que la misma responda a las exigencias del principio de legalidad; es decir, en nuestro ordenamiento, y por lo que se refiere a la inspección, está desterrado la posibilidad de actuar por arbitrariedad o en función de la animadversión o por simples criterios espurios con el ánimo de actuar cerca del obligado tributario perseguido: los poderes conferidos a la inspección son en aras al cumplimiento de los principios de justicia tributaria, no con el deseo de tomarse la justicia por su mano. Por ello, algunos tribunales, con el TSJ de la Comunidad Valenciana a la cabeza, han tenido ocasión de dictaminar la corrección o no de algunos procedimientos inspectores iniciados sobre la base de si en el expediente constaba o no el motivo de su iniciación. Traemos a colación la STSJ Comunidad Valencia de 25 de mayo de 2005 (rec.

2122/2004), que reproduce otras anteriores de 5 de abril y 17 de mayo de 2005, en la que señala *que debe certificarse, al inicio de las actuaciones inspectoras, que el objeto de las mismas se corresponde con el contenido del plan de inspección, o en otro caso, que existe una orden motivada del Inspector-Jefe:*

«Por lo tanto, si la actuación inspectora se inicia como consecuencia de una inclusión en el plan específico del funcionario o unidad, deberá certificarse, al inicio de las actuaciones, que el sujeto y el objeto de las actuaciones se corresponden con el contenido del plan.

En otro caso, para que exista validez en las actuaciones no contenidas en el plan específico, requieren que la inclusión del contribuyente en actuación inspectora, se motiven, con orden escrita del Inspector Jefe.

Al no producirse, o no haberse acreditado ninguna de las dos circunstancias, el inicio del procedimiento adolece de un vicio de nulidad que afecta a todo el resto de las actuaciones practicadas».

El Tribunal Supremo, en sentencia de 28 de octubre de 2013 (rec. 5335/2011) confirma lo anterior:

«Por otra parte, ninguna relevancia tiene en la cuestión que examinamos el hecho de que los planes tengan carácter reservado y no puedan ser objeto de publicidad, pues de lo que se trata no es de exigir que los mismos sean notificados a los incluidos en el mismo, sino de que, una vez iniciada una actuación inspectora, y ante la alegación de falta de alguno de los «títulos» habilitantes de tal actuación, se acredite la existencia de causa legal de iniciación; ello aparte de que el carácter reservado de la inclusión en el Plan de que se trate en nada obsta a que, una vez iniciada una actuación individualizada con un concreto contribuyente, se haga constar en el expediente o, al menos, se acredite una vez denunciada la circunstancia, aquella inclusión o el acuerdo motivado, pues, con independencia de otro tipo de consideraciones (y al hilo de la principal justificación que se da al carácter reservado o confidencial de las inclusiones en Planes), es de observar que, en el momento en que se ha comenzado la actuación individualizada de que se trate, ya no queda afectada la finalidad que justifica el carácter reservado de la inclusión en un Plan. Por lo tanto, si la actuación inspectora se inicia como consecuencia de una inclusión en el plan específico del funcionario o unidad, deberá certificarse, al inicio de las actuaciones, que el sujeto y el objeto de las actuaciones se corresponden con el contenido del plan. En otro caso, para que exista corrección reglamentaria en las actuaciones no contenidas en el plan específico, se requiere que la inclusión del contribuyente en la actuación inspectora se motive, con orden escrita del Inspector Jefe».

En definitiva, la Inspección puede decidir a quién inspeccionar y con base a qué, pero el motivo que debe estar siempre presente es el del interés general y esto sólo puede controlarse *ex post* por la jurisdicción si en el expediente consta claramente la motivación de su inicio. Ello no significa, que por el actuario se limite a hacer constar que al obligado tributario se le realiza la comprobación por figurar en el Plan de Inspección, pues es falso, ya que en el Plan únicamente se reflejan los criterios y directrices para la selección de los contribuyentes, no los contribuyentes en sí (con nombre y apellidos). Consecuentemente, se debe-

rán motivar en esa diligencia de inicio del expediente que hemos señalado, cómo los criterios generales de la planificación han dado como resultado la selección del contribuyente inspeccionado.

¿Qué consecuencias depara la omisión de la motivación del inicio? Como hemos señalado, cuando dichas cuestiones han llegado a la jurisdicción contencioso-administrativa, bien en primera instancia, ante los Juzgados, o bien en apelación a los Tribunales Superiores, en la mayoría de los casos, ha tenido acogimiento la doctrina reflejada por el TSJ Comunidad Valenciana o el TS ya mencionada, en consecuencia, han resuelto la anulación del acto, que no la nulidad de pleno derecho, como por ejemplo en las sentencias de la AN de 5 de mayo de 2016 (rec. 122/2014) o de 4 de julio de 2016 (rec. 120/2014).

En resumen, en el expediente de iniciación de las actuaciones inspectoras constará la diligencia de inicio (donde se hará constar si deriva su apertura de una selección en virtud del Plan de Inspección, por orden superior o petición razonada de otros órganos). La misma se acompañará de la documentación relevante, si fuera el caso, respecto a la situación fiscal del obligado tributario (p.e., situación censal en el IAE) y de antecedentes existentes en otros expedientes (p.e., de urbanismo respecto a licencias de obras o ambientales) o de documentos provenientes de labores de captación de información o de otros expedientes de Inspección (p.e., facturas), y todo ello vinculado, lógicamente, con el tributo objeto de comprobación.

3.1. La denuncia pública

La denuncia pública es una de las formas de colaboración social en defensa del interés público. La idea es poder poner en conocimiento de la Administración tributaria hechos susceptibles de infracción o que puedan tener transcendencia para la aplicación de los tributos.

La denuncia viene regulada en el artículo 114 LGT y expresamente establece que «Se podrán iniciar las actuaciones que procedan si existen indicios suficientes de veracidad en los hechos imputados y éstos son desconocidos para la Administración tributaria. En este caso, la denuncia no formará parte del expediente administrativo».

Recibida una denuncia en el Ayuntamiento y si esta es de materia tributaria corresponderá a la Inspección examinar si existen indicios suficientes para que por el jefe de la Inspección se acuerde el inicio del correspondiente expediente. En el mismo se hará constar en diligencia que deriva de orden superior motivada por una denuncia, sin que se incorpore la misma al expediente.

Evidentemente si de la denuncia presentada y de los datos existentes en la Administración no se infiere irregularidad alguna se puede acordar su archivo.

CAPÍTULO 10

EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

1. INTRODUCCIÓN

Son infracciones tributarias las acciones u omisiones tipificadas como tales en la LGT u otra norma de rango de ley, siempre que sean dolosas o culposas. En consecuencia, se requiere la concurrencia de dos elementos para que se produzca la infracción tributaria: un elemento objetivo —acción u omisión— tipificado como tal por la ley y, el elemento subjetivo, la acción dolosa.

En la esfera local no existe un tratamiento diferente de lo que acontece en el resto de las haciendas, de ello se encarga el artículo 11 del TRLHL, al establecer que

«En materia de tributos locales, se aplicará el régimen de infracciones y sanciones regulado en la Ley General Tributaria y en las disposiciones que la complementen y desarrollen, con las especificaciones que resulten de esta ley y las que, en su caso, se establezcan en las Ordenanzas fiscales al amparo de la ley».

En este sentido el TRLHL nos remite directamente a la LGT y demás disposiciones reguladoras en materia tributaria en todo lo referente a infracciones y sanciones, sin que la Administración Local tenga un procedimiento sancionador diferente al existente para el Estado.

Si bien de la lectura artículo 11 citado pudiera pensarse que existe una posibilidad por la que, vía Ordenanza fiscal, y al amparo de la ley, se recojan supuestos que puedan ser calificados de infracciones, dicha previsión quedo huérfana con la promulgación de la LGT, pues si bien la anterior permitía que por normas reglamentarias se contuvieran supuestos de infracciones simples (art. 78 LGT/1963), la nueva exige rango de ley, y el TRLHL no contiene supuesto alguno. En consecuencia, dicha previsión ha quedado como agua de borrajas, dado que solamente la ley es la única que puede regular las infracciones y las sanciones. Es decir, en la actualidad impera el principio de legalidad, en virtud del cual las infracciones y sanciones deben de estar recogidas y tipificadas en una norma de rango legal vigente en el momento en que se tramite el expediente sancionador, con independencia del momento en que se produjo el hecho imponible.

En el artículo 207 LGT se establece que en materia de procedimiento sancionador se aplicará en primer lugar la normativa contenida en la LGT y sus

normas de desarrollo y, con carácter supletorio, las normas reguladoras del procedimiento sancionador administrativo. En consecuencia, el orden de llamamiento de las normas en materia de procedimiento sancionador sería (art. 207 LGT):

1.º Artículos 178 a 212 de la Ley General Tributaria.

2.º El Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, Reglamento general del régimen sancionador tributario.

3.º Los artículos 63, 64, 85, 89 y 90 LPAC.

El procedimiento sancionador, a diferencia del de liquidación que, a partir de unos hechos, se exige una calificación objetiva, un cálculo técnico y, finalmente, una cuota tributaria, requiere la valoración de conductas, con los principios y garantías del Derecho Penal, que lleve a una calificación subjetiva de las mismas; calificación que deberá demostrar la existencia de culpabilidad o no, en el comportamiento del sujeto infractor. Y repitamos, subjetiva, por cuanto en el procedimiento sancionador tributario esta desterrada la responsabilidad objetiva de las infracciones, con lo que nunca se podrá sancionar de plano.

El Tribunal Supremo en el ámbito sancionador específicamente tributario, ha construido una sólida doctrina, en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, en cuyo caso será de aplicación lo establecido en el artículo 179 LGT. Por tanto, la Administración a la hora de sancionar deberá apreciar la existencia de un carácter doloso o culposo en la conducta del sujeto infractor; se entiende por dolo, cuando existe conciencia y voluntad de realizar el hecho tipificado como infracción; y por culpa, ya sea grave, culpa leve o simple negligencia, cuando, en distintos grados, la persona no puso los medios necesarios para conocer y evitar la acción y su resultado; la simple negligencia, el grado más débil de imputabilidad, no solo exige como elemento determinante un claro ánimo de defraudar sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma. Si bien, con carácter general, la simple negligencia, como actuación contraria al deber de respecto y cuidado de la norma puede plantear problemas de apreciación en algunas figuras tributarias locales, en otras, como es el caso del IIVTNU no, pues cuando la transmisión ha operado mediante documento público, el notario está obligado, y así lo hace constar en las escrituras, a informar de las obligaciones fiscales que incumben a las partes como consecuencia del otorgamiento del citado instrumento.

Ejemplo de advertencia notarial

Hago las reservas y advertencias legales, en particular y a efectos fiscales advierto de las obligaciones y responsabilidades Tributarias que incumben a las partes, en su aspecto, material, formal y sancionador, y de las consecuencias de toda índole que se derivarían de la inexactitud de sus declaraciones, así como de las afecciones legales, también advierto de las obligaciones tributarias, materiales y formales que se deriven de la transmisión en relación con el Impuesto Municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

2. SUJETOS INFRACTORES

El art. 179.1 LGT indica que tanto las personas físicas como las jurídicas como las del artículo 35.4 LGT (entes sin personalidad jurídica), pueden ser sancionadas. Centrándonos en el los tributos locales, las principales figuras serían:

a) El sujeto pasivo bien a título de contribuyente o bien como sustituto del contribuyente cuando opere dicha posibilidad.

b) Obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales: las únicas obligaciones de carácter formal contenidas en el TRLHL se refieren al IIVTNU y estas serían: en las operaciones lucrativas inter vivos el donante; en las operaciones onerosas el adquirente y con carácter general sobre cualquier instrumento público notarial, los notarios (art. 110.6 y 7 TRLHL). También se incluyen aquellos sujetos obligados a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas, ya sea por ser el propio contribuyente o bien personas que dispongan de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria sujetos a la obligación de información si son requeridos (art. 93 LGT).

c) El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar. Si bien las personas sin capacidad de obrar pueden ser sujetos de la obligación tributaria principal, las posibles infracciones cometidas durante el plazo de incapacidad recaen en quien era su representante legal.

Respecto a las sanciones que pudieran recaer sobre herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica, la LGT opta por sancionar directamente a las mismas y no a sus representantes.

En el supuesto de que concurren varios sujetos infractores en la realización de una infracción tributaria, ello determina que queden solidariamente obliga-

dos al pago de la sanción. Como es obvio, para que esto concorra deben existir varios obligados tributarios en el mismo presupuesto de la obligación⁽¹⁾.

Como causas de exclusión de la responsabilidad estarían:

a) **Las realizadas por personas sin capacidad de obrar.** En tales casos lo serían sus representantes legales [art. 181.1.f) LGT].

b) **Cuando concorra fuerza mayor.** Se considera causas de fuerza mayor aquellos sucesos que no hubieran podido preverse o que, previstos, fueran inevitables (art. 1105 CC). Respecto a la fuerza mayor señala, la STS de lo Civil de 23 de noviembre de 2004 (rec. 3052/1998), que:

«El art. 1105 CC excluye de la responsabilidad los sucesos que obedezcan a caso fortuito o fuerza mayor —nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse, o que, previstos, fueran inevitables—, pero no cabe apreciar tal situación cuando hay un comportamiento negligente con suficiente aportación causal (SS. 20 julio 2000), porque el caso fortuito (como la fuerza mayor) requiere la ausencia de culpa (SS. 31 marzo 1995, 31 mayo 1997), cuya valoración en cuanto al soporte factual, por tal naturaleza de questio facti, corresponde al juzgador de instancia (SS. 6 mayo 1984 y 14 marzo 2001)».

A título de ejemplo podríamos señalar: asesor fiscal que alteraba las declaraciones y se apropiaba del dinero (STSJ Madrid de 23/05/08 (rec. 1230/2004); imposibilidad de cumplir la obligación tributaria por dificultades de tesorería achacables a impagos del INSALUD (STSJ Islas Canarias de 29/05/02 rec. 40/1999).

c) **Acciones u omisiones derivadas de una decisión colectiva,** para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma. La expresión «salvar el voto» debe entenderse como oposición al acuerdo constitutivo de la infracción.

d) **Actuación amparada en una interpretación razonable de la norma.** Siguiendo a GARBERÍ LLOBREGAT y otros⁽²⁾ para que ésta pueda considerarse razonable debería concurrir: que la dificultad proceda de los diversos significados, válidos en el ámbito jurídico tributario, que pueda tener la norma o precepto a aplicar; que la labor de interpretación debe estar fundamentada de manera lógica en su propio contenido; y finalmente, debe apreciarse el factor subjetivo, esto es las circunstancias personales.

e) **Actuación ajustada a los criterios manifestados por la Administración Tributaria.** Dicha manifestación se debe haber instrumentado, bien en una

(1) Por ejemplo, en el IIVTNU en los supuestos de comunidades hereditarias, en las que existen una pluralidad de partícipes.

(2) Garberí Llobregat, J. y otros *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*, Editorial Tirant lo Blanch, 2005. Tomo I, pág. 319 y ss.

consulta tributaria, bien en una publicación o bien en una comunicación escrita (art. 86 y 87 LGT).

f) **Acciones imputables a una deficiencia técnica de los programas facilitados.**

2.1. Sucesores

Los sucesores en las sanciones impuestas al sujeto infractor pueden ser:

- Sucesores de personas físicas.
- Sucesores de personas jurídicas y de entes sin personalidad jurídica.

En los casos de que el sujeto de una infracción tributaria sea una persona física, pudiera acontecer que la misma, antes de imponerle la sanción —bien porque se ha iniciado un expediente y no se ha concluido, o bien porque no se ha iniciado— hubiera fallecido. En ese caso, se procedería o bien al archivo de las actuaciones o bien a no iniciarlas pues el fallecimiento extingue la responsabilidad del sujeto infractor (art. 189.1 LGT). Si, una vez impuesta y antes de su ingreso efectivo, falleciera el sujeto infractor, la sanción debe anularse, se encuentre en período voluntario o en ejecutivo al no ser transmisible a los herederos y legatarios (art. 39.1 LGT).

Por el contrario, la sucesión de las sanciones, cuando recaen sobre personas jurídicas o entes sin personalidad jurídica está condicionado a una serie de requisitos fácticos. Así, **si la sociedad ha sido disuelta y liquidada** (art. 40.1 y 5 LGT) su importe se puede exigir a los socios o partícipes como sucesores, bastando la acreditación de la extinción de la personalidad jurídica. Impone la LGT, que opera como límite de la responsabilidad, el valor de la cuota de liquidación que haya correspondido a cada uno de los socios o partícipes y además responden solidariamente, lo que implica que o bien la Administración se puede dirigir a uno que a todos (respetando el límite de participación).

Ejemplo

Con ocasión de una regularización por una venta de unos terrenos no declarados a efectos del IIVTNU, constata la inspección municipal que la sociedad se encuentra disuelta y liquidada con las siguientes cuotas de liquidación:

- Socio X: 10.000 euros
- Socio Z: 20.000 euros
- Socio Y: 10.000 euros

Como resultado de la regularización resulta una cuota tributaria e intereses dejados de ingresar por importe de 15.000 euros y una sanción por importe de 4.550 euros, lo que eleva el montante total de las obligaciones pendientes con la Hacienda local a 19.550 euros.

El total de la deuda puede exigirse al socio Z, o bien repartirse; por ejemplo reclamar 10.000 al socio X y 9.550 al socio Z, o cualquier otra combinación, siempre que se limite al valor máximo de la participación recibida.

En el caso de sociedades extinguidas, disueltas y no liquidadas (art. 40.3. y 5 LGT), por haber acontecido una fusión o una escisión, asume las obligaciones pendientes las sociedades resultantes o adjudicatarias del patrimonio de la sociedad desaparecida, por lo que no se plantean problemas (ver Cap. 2, epígrafe 1.2.2.) para reclamar el total de la sanción impuesta a la nueva sociedad.

Por último, se encuentran las entidades del artículo 35.4 LGT, comunidades de bienes, herencias yacentes, fundaciones, asociaciones, etc. que hayan desaparecido del tráfico jurídico. En estos casos las sanciones son transmisibles a los destinatarios del patrimonio de dichas entidades, hasta el límite del valor de la participación recibida.

3. CALIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES

La LGT no incorpora unos criterios de calificación únicos para todas las infracciones tipificadas, sino que tiene en consideración para su graduación distintos criterios: así, existen infracciones calificadas directamente como leves, graves o muy graves —por ejemplo no atender los requerimientos de la inspección se califica directamente como grave (art. 203.2 LGT)—; otras que se gradúan en función de una conducta específicamente prevista dentro del artículo en que se tipifica la infracción; por último otras, en que se tiene que determinar si concurren o no determinadas circunstancias en la conducta tipificada, lo que implica su agravamiento.

Es importante reseñar que en el procedimiento sancionador prima el principio de calificación unitaria de la infracción de tal suerte que una infracción, por ejemplo dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación del IIVTNU (art. 191 LGT), sólo puede ser leve, grave o muy grave, sin que se pueda distinguir en la base de la sanción distintas partes, que a su vez puedan calificarse de manera diferente; en definitiva, la cuota dejada de ingresar por una transmisión sujeta al IIVTNU por el régimen de autoliquidación, debe de ser única, y ésta ser la base sobre la que aplicar el porcentaje de la sanción que proceda atendiendo a los criterios de graduación contenidos en el propio artículo 191.

Si bien la LGT contiene una excepción al principio antes señalado (art. 191.6 LGT), a mi juicio ésta no es de aplicación a los tributos locales dado que tiene

un difícil encaje⁽³⁾, pues los supuestos que contempla la norma se están refiriendo a cuando existen pagos a cuenta que han sido regularizados en una autoliquidación presentada con posterioridad —supuesto clásico de los pagos a cuenta en el IRPF o en el IVA—.

Respecto a la aplicación del principio de calificación unitaria, hay que tener en cuenta las circunstancias de la comprobación inspectora y particularmente cuando a un mismo obligado tributario se le están comprobando distintas figuras impositivas o distintos períodos. Por ejemplo, si es objeto de comprobación una promotora inmobiliaria, lo normal es que la Inspección de los tributos realice simultáneamente una comprobación global: del ICIO, por la promoción realizada; por el IAE, por las ventas efectuadas; y por el IIVTNU por las transmisiones que durante el período de comprobación se hubieran efectuado. En estos casos, cada tributo se calificará de forma independiente, los instantáneos por cada una de las declaraciones que no hubiera formulado y el tributo periódico, en este caso el IAE, por cada uno de los períodos regularizados en el procedimiento. Si lo que se sancionan son obligaciones formales incumplidas, a efectos de su calificación, se considera que existe una por cada incumplimiento. Por último, respecto al principio de calificación unitaria, hay que tener presente, que si por la Inspección, para regularizar un tributo, p.e., el IAE, opta por suscribir dos actas, una extendida en conformidad y otra en disconformidad por el mismo hecho imponible y período, deberá tenerse en cuenta, que la sanción que se imponga derivada del acta en conformidad será una especie de sanción a cuenta de la que resulte de la valoración global de la conducta; es decir cuando se tramite el expediente sancionador derivado del acta en disconformidad se minorará la sanción que finalmente se imponga en el importe de la sanción impuesta en el del acta de conformidad (art. 3.3 RST).

Como hemos anticipado, la LGT incorpora dos circunstancias determinantes para la calificación de las infracciones tributarias, esto es, para modificar el tipo de leve a grave o a muy grave de aplicación a la Hacienda Local:

a) **Ocultación de datos** (art. 184.2 LGT). Se aprecia dicha circunstancia cuando no se presenten declaraciones, o bien se presenten incluyendo datos falsos, operaciones inexistentes, importes falsos o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria. Opera desde el momento en que la incidencia de la ocultación es superior al 10 por 100. Existe ocultación, aunque la Administración haya podido conocer los datos por terceros (art. 4 RST).

b) **Utilización de medios fraudulentos** (art. 184.3 LGT). Puede operar dicha circunstancia cuando concurra alguno de estos supuestos:

(3) El único supuesto parecido, en el caso que así lo tuviera establecido la Ordenanza fiscal respectiva, sería en el de los pagos a cuenta en la modalidad de la Tasa del 1,5%.

— Anomalías sustanciales de la contabilidad (no llevar, llevar varias referidas a una misma empresa, falsedad de asientos —con incidencia superior al 50%—).

— Empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados.

— Utilización de personas o entidades interpuestas.

Así, por ejemplo, una infracción pasaría de leve a grave, desde el momento en que opere el criterio de ocultación de datos, o de grave a muy grave en el momento en que opere la utilización de medios fraudulentos.

Por ejemplo, desde el punto de vista del IIVTNU, y respecto a la utilización de medios fraudulentos, únicamente cabría la posibilidad de que el documento público aportado para la liquidación del impuesto estuviera falseado, ello si la Inspección parte de los documentos aportados por el interesado, cuando en la mayoría de casos se va a partir de los datos aportados por el notario autorizante. Imaginemos el supuesto de que la escritura pública se ha visto alterada en uno de los elementos básicos que es el título anterior, modificando la fecha de tal suerte que el período de incremento se vea sensiblemente reducido y, consecuentemente, la base imponible y por tanto la cuota a liquidar sean inferiores a las que realmente le corresponden. Dicha constatación de falsedad únicamente podría contrastarse si, cotejado el documento aportado con la copia simple expedida por el notario se advirtiera la manipulación. Para el resto de tributos locales, tendría un difícil pero no imposible encaje⁽⁴⁾. En estos supuestos, la incidencia de la falsedad, para ser tomada en consideración, tendría que suponer que la manipulación represente un porcentaje superior al 10% de la base de la sanción, en caso contrario no operaría. Para el cálculo de la incidencia hay que aplicar los criterios recogidos en los artículos 10, 11 y 12 del RST, esto es, la aplicación de una serie de coeficientes, expresados con dos decimales:

a) **En el numerador**, el resultado de multiplicar el incremento realizado en la base imponible cuya regularización esté originada por utilizar documentos falseados (ΔB_f) por el tipo de gravamen (T).

b) **En el denominador**, el resultado de multiplicar el incremento de la base imponible total (ΔB) por el tipo de gravamen (T); obviamente si no se había declarado nada previamente, aquí figuraría la base imponible por el tipo de gravamen.

(4) Por ejemplo, en el IAE, con la aportación de un contrato de arrendamiento falsificando la fecha, elemento para determinar los períodos objeto de regularización; o también, con la falsificación de facturas referentes a equipos industriales cuyas potencias formen parte de los elementos que deben computarse en el grupo o epígrafe.

Por tanto, la incidencia de la ocultación sería el coeficiente: $(\Delta B_f \times T): (\Delta B \times T)$.

Ejemplo

En período voluntario se presentó una autoliquidación del IIVTNU acompañada de la copia del documento que contenía el acto sujeto al impuesto, en este caso una escritura. De los resultados de la autoliquidación resultaba una base imponible de 11.000 euros y una cuota tributaria de 3.300 euros.

Iniciada una comprobación inspectora, resulta que el documento aportado contenía una falsificación respecto a la fecha de la transmisión anterior, de tal suerte que intencionadamente se había modificado el plazo de generación de la plusvalía. Como resultado se ha obtenido que la base imponible ascendía a 28.000 euros y la cuota tributaria a 8.400 euros. El tipo de gravamen es del 30%.

Para calcular la incidencia de la falsedad documental se harían los siguientes cálculos:

— Incremento de la base imponible originada por el documento falsado $(\Delta B_f) = 28.000 - 11.000 = 17.000$

— Incremento de la base imponible total $(\Delta B) = 28.000 - 11.000 = 17.000$

Como el tipo de gravamen es igual, tanto en denominador como en numerador, prescindimos de su inclusión en la fórmula, que sí se tendría en cuenta en el caso de que el tipo impositivo elegido por el Ayuntamiento en su respectiva Ordenanza fiscal fuera diferente para cada uno de los tramos considerados.

El resultado sería por lo tanto de 17.000: $17.000 = 1$ que, en tanto por cien, representaría que la falsedad ha supuesto una incidencia del 100%. Al superar el mínimo del 10% fijado en la norma habría que ponderarlo.

4. GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES

Para la cuantificación de las multas a imponer, hay que tener en consideración los criterios de graduación y las reducciones previstas por el artículo 187 LGT.

Operan como elementos de graduación de las sanciones a imponer en el ámbito de los tributos locales, los siguientes agravantes:

i) *Comisión repetida de infracciones tributarias* [187.1.a) LGT]. Haber sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza en virtud de resolución

firme, dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción. Se sanciona únicamente por la más grave y si hay varias se considera como una única.

Para multas fijas	Incremento porcentual
Por infracción leve	+ 5 puntos porcentuales
Por infracción grave	+ 15 puntos porcentuales
Por infracción muy grave	+ 25 puntos porcentuales
Para multas fijas	Incremento porcentual
Sea cual sea la infracción	+ 100% de la sanción establecida

ii) *Perjuicio económico para la Hacienda Pública* [187.1.b) LGT]. Relación existente entre la base de la sanción y la cuantía que debiera haberse ingresado.

Perjuicio económico	Incremento porcentual
Mayor del 10% e inferior o igual al 25%	+ 10 puntos porcentuales
Mayor al 25% e inferior o igual al 50%	+ 15 puntos porcentuales
Mayor al 50% e inferior o igual al 75%	+ 20 puntos porcentuales
Mayor al 75%	+ 25 puntos porcentuales

Respecto a este último criterio, el perjuicio económico, en el caso de operar —ya examinaremos los supuestos en que no opera—, lo normal en el IIVTNU es que sea siempre del 100% al no haberse efectuado ingreso alguno antes del inicio del procedimiento de comprobación, por lo que o bien opera como una infracción leve, con un mínimo del 50%, o bien pasará directamente al 75% como infracción grave. En el resto de figuras, p.e., en el IAE o en la Tasa del 1,5% si es factible, por el contrario, encontrarnos con la posibilidad de aplicar toda la escala, puesto que existen pagos a cuenta y liquidaciones provisionales.

4.1. Reducciones en las sanciones

La normativa establece, y por lo que puede ser de aplicación, dos tipos de reducciones: una por prestar conformidad a la propuesta de regularización (de aplicación a las infracciones contempladas en los artículos 191 a 197 LGT), que asciende al 30% de la sanción impuesta; la segunda del 40% para el caso de que no recurra ni la liquidación ni la sanción y la sanción o bien sea ingresada

en el plazo voluntario de pago o durante el aplazamiento o fraccionamiento concedido.

Para que la reducción por conformidad opere, es necesaria la manifestación expresa del obligado tributario. Por ello en el ámbito inspector la conformidad, debe constar expresamente reflejada: bien en el acta de conformidad; bien cuando la propuesta de liquidación es modificada, sea en un acta de conformidad o de disconformidad, por el Jefe de la Inspección y durante el plazo concedido al efecto el interesado presenta un escrito en que manifiesta expresamente su conformidad; y por último, cuando suscrita un acta en disconformidad el interesado presta su conformidad con la liquidación antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación.

Esquema resumen. Reducción conformidad liquidación

Procedimiento	Condición	Exigencia
Inspección	<p>Se aplica si:</p> <ul style="list-style-type: none"> — Firma un acta en conformidad. — Presta su conformidad a la nueva propuesta de liquidación si el Jefe de la Inspección la rectifica. — Presta su conformidad antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación en las actas en disconformidad. 	<p>En el momento en que se presente el recurso de reposición o en su caso la reclamación económico-administrativa.</p>

Esquema resumen. Reducción conformidad con la sanción

Procedimiento	Condición	Exigencia
Inspección	<p>Se aplica a todas las resoluciones sancionadoras, bien deriven de actas de conformidad como de disconformidad.</p>	<ul style="list-style-type: none"> — En el momento en que se presente el recurso de reposición o en su caso la reclamación económico-administrativa, contra la liquidación o contra la sanción. — En el momento en que se apremie la sanción. — En el momento en que vencido uno de los plazos del aplazamiento o fraccionamiento de pago éste se incumpla.



El presente manual compendia todo lo sustancial para poder ejercer eficazmente la función inspectora en el ámbito de los tributos locales. Estamos ante un libro de consulta y de resolución de dudas y, en definitiva, ante una valiosa herramienta para la formación de los funcionarios que ocupen o aspiren a ocupar plazas en la Inspección de Tributos. Se ofrecen consejos para evitar errores, ejemplos prácticos y se pone en valor la jurisprudencia más relevante.

Entre otras cuestiones, se examinan: las funciones de la Inspección de Tributos Locales; el procedimiento inspector en el ámbito local (cómo se inicia, cómo se desarrolla y cómo se pone fin desde una administración electrónica); la prueba documental; el procedimiento sancionador; la ejecución de las resoluciones de los tribunales económico-administrativo y de las sentencias; la aplicación y la casuística del tributo a inspeccionar con especial referencia a los principales tributos, al IIVTNU, al IAE y al ICIO; etc.

Si eres funcionario, el libro te va a permitir explorar los procedimientos, las herramientas y las mejores prácticas para garantizar el cumplimiento de la normativa tributaria local. De esta manera, podrás minimizar las pérdidas de recaudación para el Ayuntamiento, que suelen producirse cuando los contribuyentes no declaran sus impuestos o lo hacen de manera incorrecta.

Para otros profesionales del sector (asesores fiscales, asistencia técnica Ayuntamientos, y similares) esta guía les será de gran utilidad para comprender el complejo sistema de tributos locales y navegar con éxito por el proceso de inspección.

