

# La facultad de la Inspección de rectificar un acta (en perjuicio del contribuyente)

Analizamos la facultad de la Inspección de rectificar un acta en perjuicio del contribuyente, las garantías y derechos del contribuyente, y la exigencia de que dicha facultad de rectificación se atenga estrictamente a los supuestos tasados legalmente y se motive debidamente.

---

**ROCÍO ARIAS PLAZA**  
**ADRIÁN BOIX CORTÉS**  
**REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA**

Equipo de Litigación Tributaria de GA\_P

**SATURNINA MORENO GONZÁLEZ**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Consejera académica de GA\_P

**E**l procedimiento inspector es el procedimiento de aplicación de los tributos en el que la Administración tributaria dispone de un mayor haz de facultades, de comprobación e investigación plena de las obligaciones tributarias, sin las limitaciones propias de otros procedimientos como el de comprobación limitada. Una de las facultades que en la práctica se revela cada vez más usual y a la vez controvertida, es la facultad del Inspector Jefe u órgano competente para liquidar, de rectificar la propuesta de regularización formulada por el actuuario, esto es, de rectificar el acta, aunque lo sea en perjuicio del contribuyente.

Centraremos el análisis de esta nota en el procedimiento para la rectificación de un acta de conformidad, por ser el caso que trae a colación el reciente Auto del Tribunal Supremo admitiendo a trámite el recurso de casación número 5764/2023, interpuesto frente a la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso número 215/2023.

El acta de conformidad comporta la aceptación por el contribuyente de los hechos contenidos en la propuesta de regularización -artículo 187 del Reglamento de Aplicación de los Tributos, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de

julio-, aunque subsiste el derecho del contribuyente a impugnar la liquidación resultante por cuestiones estrictamente jurídicas. De forma evidente, el acta de conformidad revela al contribuyente el criterio de la Inspección de Hacienda en la regularización que le ocupa. El acta de conformidad, aun siendo un acto de trámite del procedimiento, y por tanto no impugnabile, exterioriza el criterio de la Inspección proporcionando al contribuyente una evidente seguridad jurídica acerca del resultado de las actuaciones.

Pues bien, el criterio expresado por la Inspección en el acta de conformidad puede variar, y puede hacerlo en perjuicio del contribuyente, lo que supondrá una evidente frustración de sus expectativas. Habida cuenta la clara

incidencia que la facultad de rectificación de un acta de conformidad tiene en la

seguridad jurídica del contribuyente, la normativa tributaria impone una lista tasada de supuestos en los que puede tener lugar esa rectificación, debiéndose analizar en sentido estricto los requisitos y condiciones para que dicha rectificación pueda tener lugar.

De conformidad con el artículo 156.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta de conformidad, el órgano competente para liquidar puede acordar: a) la rectificación de errores materiales; b) la completación del expediente mediante las actuaciones que procedan; c) la confirmación de la regularización del acta (en este caso no habría rectificación del acta); d) estimar que en el acta de conformidad existió error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas.

Pues bien, en función del supuesto de rectificación del acta que se aplique, el procedimiento a seguir

es distinto. En el supuesto a) indicado, el procedimiento concluye con ese mismo acuerdo del órgano competente para liquidar. En el supuesto b) referido, se realizarán las actuaciones que procedan y se documentará el resultado en una nueva acta, que se tramitará según proceda. Y en el supuesto c) indicado, se notificará acuerdo de rectificación concediéndose un plazo de 15 días al contribuyente para que formule alegaciones, transcurrido el cual se dictará y notificará la liquidación que corresponda.

Ante la tesitura anunciada y estando en juego la seguridad jurídica del contribuyente, la cuestión procedimental no es baladí. ¿Cuándo estamos ante una mera rectificación de errores materiales,

que no exige nuevo plazo de audiencia? ¿Cuándo estamos ante una errónea apreciación de los hechos

y cuándo es preciso ordenar la completación de actuaciones para apreciarlos debidamente, retrotrayendo en este último caso las actuaciones a un momento anterior al acta? La delimitación de un supuesto u otro coloca al contribuyente en una situación procedimental distinta, con derechos y garantías diferentes, como la concesión o no de un nuevo trámite de audiencia o la posibilidad o no de realizar actuaciones complementarias, lo que convierte la delimitación del supuesto de rectificación en una tarea de singular importancia.

El caso del que trae causa el indicado recurso de casación número 5764/2023 es el siguiente. Se comprueba a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la ganancia patrimonial derivada de una transmisión de participaciones sociales, el actuario considera ajustado a mercado el valor de su transmisión porque, pese a ser aparentemente bajo, hay circunstancias que lo justifican (el riesgo personal transmitido, entre otras), y se emite un acta de conformidad. El Inspector Jefe, por el contrario, consideró que no

quedó probado que el valor de transmisión de las participaciones se ajustara al valor de mercado, por lo que dictó acuerdo de rectificación del acta, ex artículo 156.3.d), imponiendo la regla del mayor valor del artículo 37.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF). A juicio del Inspector Jefe, las circunstancias y hechos expuestos por el actuario podrían incidir, como éste pensaba, en el valor de las participaciones, pero no probaban que dicho valor de transmisión se hubiera ajustado al valor de mercado.

Así las cosas, el Tribunal Supremo determinará, ex artículo 156.3.d) LGT, «en qué casos el Inspector Jefe, o el órgano encargado de liquidar, puede separarse de la regularización propuesta en un acta de conformidad. En concreto, precisar si para considerar la existencia de un error en la apreciación de los hechos o una indebida aplicación de las normas jurídicas, *resulta suficiente* con expresar la existencia de una discrepancia en la fijación del valor de unas participaciones sociales.»

Puede observarse que, en el caso comentado, la decisión del Inspector Jefe comporta una revisión de la valoración de la prueba formulada por el actuario que impulsa e instruye el expediente, es una enmienda a la totalidad del criterio del actuario, toda vez que sobre la base de una valoración distinta de las pruebas obrantes en el expediente impone la aplicación de una normativa diferente a la aplicada por el actuario y que perjudica al contribuyente. Críticamente cabe pensar que, en el caso expuesto, no se trata de un error en la apreciación de los hechos (o del Derecho aplicable),

que son los que son y no se discuten, sino de una discrepancia en la valoración (no apreciación) de los hechos y de la prueba practicada, lo cual no viene tasado como un motivo para la rectificación del acta, si bien debemos esperar al sentido en el que se pronunciará el Tribunal Supremo.

Resulta de particular interés que la cuestión casacional objeto de comentario plantee si «resulta suficiente con expresar la existencia de una discrepancia en la fijación del valor de unas participaciones sociales», toda vez que en otros supuestos relativos a la rectificación de un acta -en materia de completación de las actuaciones-, el propio Tribunal Supremo ha expresado la exigencia de aportar una motivación caracterizada, específica, que justifique la rectificación del acta (los motivos, el fin, las actuaciones a realizar, etc.). En el mecanismo de rec-

tificación empleado en el asunto en cuestión, dicha motivación pasaría razonablemente por justificar qué hechos se consideran erróneamente apreciados, lo que nos devuelve a la cuestión anteriormente apuntada: ¿es equiparable la discrepancia valorativa con la errónea apreciación de hechos?

En definitiva, sin perjuicio de la sentencia que dicte el Tribunal Supremo en el asunto comentado, la inspección de los tributos puede rectificar un acta de conformidad o disconformidad en perjuicio del contribuyente, pero debe hacerlo respetando los derechos y garantías del contribuyente, siguiendo un procedimiento que será distinto según la causa de la rectificación del acta; una rectificación que en todo caso deberá motivarse adecuadamente.

## Derechos y garantías del contribuyente

*Advertencia legal:* El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web [www.ga-p.com](http://www.ga-p.com), o diríjase al siguiente e-mail de contacto: [info@ga-p.com](mailto:info@ga-p.com).