

LITIGACIÓN TRIBUTARIA



Fiscal

Inspecciones conjuntas en el ámbito de la asistencia mutua: aspectos procedimentales y derechos y obligaciones de los obligados tributarios

En las inspecciones conjuntas, que son realizadas por la Administración tributaria de forma conjunta con otro u otros Estados en relación con obligados tributarios de interés común o complementario, debe monitorizarse el cumplimiento de los trámites procedimentales en cada una de las jurisdicciones involucradas a fin de entender garantizados los derechos de los obligados tributarios

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

La Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DAC 7), tuvo como principales objetivos mejorar el marco existente para el intercambio de información y la cooperación administrativa en la Unión Europea, así como ampliar la cooperación administrativa a nuevos ámbitos.

En este contexto, la transposición de la DAC 7 al ordenamiento jurídico español se llevó a cabo mediante la Ley 13/2023, de 24 de mayo, que introdujo una regulación específica de las denominadas *inspecciones conjuntas (joint audits)* en la Ley General Tributaria. En particular, el artículo 177 *quinquies* de la Ley General Tributaria regula esta figura en el marco de la asistencia mutua entre Administraciones tributarias.

Con carácter previo, conviene precisar que el artículo 177 *quinquies* define las inspecciones conjuntas como las actuaciones inspectoras que realiza la Administración tributaria de forma conjunta con otro u otros Estados en relación con obligados tributarios de interés común o complementario para los Estados intervinientes, de acuerdo con la normativa de asistencia mutua. Su aplicación se circunscribe esencialmente a la imposición directa, excluyéndose tributos indirectos como el impuesto sobre el valor añadido, los impuestos especiales y los derechos aduaneros.

Un primer aspecto que conviene subrayar es que la inspección conjunta no implica la apertura de un procedimiento único supranacional ni da lugar a una liquidación conjunta europea. Se trata, más bien, de una actuación coordinada entre las Administraciones tributarias de los Estados intervinientes, sin que ello sustituya a los procedimientos nacionales de inspección que puedan desarrollarse en cada

jurisdicción. Esta distinción resulta fundamental, puesto que el obligado tributario no se enfrenta a un procedimiento administrativo de naturaleza comunitaria, sino a un marco de colaboración interestatal que se articula sobre los procedimientos internos de cada Estado. Dicho de otro modo, la inspección conjunta opera como un mecanismo de cooperación que alimenta y puede condicionar los procedimientos nacionales, pero no los reemplaza.

En consecuencia, las garantías del contribuyente y los cauces de impugnación seguirán siendo los previstos en la normativa nacional de cada jurisdicción interviniente, no existiendo, por tanto, una vía de recurso europea específica frente a las actuaciones desarrolladas en el seno de una inspección conjunta, sin perjuicio de que quepa valorar, en función del momento procesal y de la cuestión controvertida, el posible acceso al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Desde el punto de vista procedimental, los derechos y obligaciones de los funcionarios de la Administración tributaria española se rigen por las disposiciones de la Ley General Tributaria reguladoras de las actuaciones y del procedimiento de inspección, con las especialidades establecidas en el propio artículo 177 *quinquies* y en la normativa de asistencia mutua. Si las actuaciones se desarrollan fuera de territorio español, deberán respetar además la normativa del Estado donde se realicen.

En todo caso, los funcionarios de la Administración tributaria española que participen en actuaciones fuera de España no podrán ejercer competencia alguna que exceda de las que les confiere la legislación española. Esta restricción resulta clave, pues implica que la Administración no pueda extralimitarse en sus facultades al amparo de la inspección conjunta; en la práctica, ello exige prestar atención

a si las diligencias practicadas en otro Estado exceden materialmente de lo que la Ley General Tributaria permitiría en territorio nacional. De forma simétrica, los funcionarios de los otros Estados intervinientes podrán participar en las actividades derivadas de la inspección conjunta llevadas a cabo en territorio español con sujeción a la legislación española y en los términos establecidos en las normas de asistencia mutua.

La participación en una inspección conjunta no exige que las Administraciones intervinientes alcancen un criterio común sobre todas las cuestiones analizadas. La norma prevé que el informe final recoja los hechos y circunstancias relevantes así como el régimen tributario aplicable respecto de los cuales exista acuerdo entre los Estados intervinientes, pero admite expresamente la posibilidad de que haya aspectos sobre los que no se alcance consenso.

Las conclusiones de la inspección conjunta se documentarán en un informe final cuyo contenido tiene consecuencias jurídicas diferenciadas según el grado de consenso alcanzado:

- Las cuestiones acordadas en el informe final deberán ser tenidas en cuenta en los procedimientos tributarios nacionales que se desarrollen como consecuencia de la inspección conjunta, lo que confiere al informe un efecto vinculante *de facto* que puede condicionar significativamente las regularizaciones posteriores.
- En cambio, las cuestiones no acordadas podrán no ser tenidas en cuenta en dichos procedimientos internos, si bien conviene no subestimar su potencial relevancia, ya que la Administración nacional podría, en todo caso, fundar su regularización en los hechos constatados durante la inspección conjunta.

Esta diferencia de régimen otorga una relevancia especial al contenido del informe final y a la posición que adopte cada Administración durante la inspección conjunta. Desde la perspectiva del obligado tributario, resulta aconsejable participar activamente en la fase previa a la emisión del informe formulando las alegaciones oportunas y procurando que su posición quede debidamente reflejada.

En cuanto a su comunicación al obligado tributario, la norma establece que el informe final deberá notificarse en el plazo de sesenta días naturales desde su emisión. El cumplimiento de este plazo y la correcta notificación del informe constituyen requisitos procedimentales cuyo incumplimiento podría ser relevante a efectos de la validez de las actuaciones posteriores.

Más allá del marco normativo expuesto, la experiencia práctica aconseja prestar especial atención a determinados aspectos que pueden resultar determinantes en la defensa de los intereses del contribuyente:

- En primer lugar, resulta esencial monitorizar el cumplimiento de los trámites procedimentales en cada una de las jurisdicciones involucradas. La coexistencia de normativas procesales distintas incrementa el riesgo de que se produzcan vicios procedimentales o de que no se garantice plenamente el trámite de audiencia del contribuyente en alguna de las jurisdicciones intervinientes. Un defecto procedimental en una jurisdicción podría no tener consecuencias en otra, pero también podría viciar los resultados que se incorporen al informe final.
- En segundo lugar, la coordinación con asesores locales en cada Estado resulta

prácticamente imprescindible. La defensa efectiva del obligado tributario exige un conocimiento preciso de los plazos, garantías y cauces de impugnación disponibles en cada ordenamiento, así como

contradictorias que pudieran debilitar su posición global.

En definitiva, la inspección conjunta constituye un instrumento de cooperación que refuerza

las capacidades de las Administraciones tributarias para abordar situaciones transfronterizas. Para el obligado tributario, esta figura presenta desafíos específicos derivados de la pluralidad de normativas aplicables y de la necesidad de articular una defensa coordinada en varias

Es esencial que el obligado tributario adopte una estrategia coherente y coordinada en todas las jurisdicciones para proteger sus derechos

la capacidad de reaccionar de forma oportuna.

- Por último, conviene que el obligado tributario mantenga una estrategia de defensa coherente y coordinada en todas las jurisdicciones afectadas evitando posiciones

jurisdicciones. En este sentido, una adecuada preparación, el seguimiento riguroso de los trámites procedimentales y la coordinación entre asesores en los distintos Estados afectados resultan claves para garantizar la protección de los derechos del contribuyente en este complejo contexto.