

PROCEDIMIENTO INSPECTOR TRIBUTARIO EN ESPAÑA
E ITALIA: ANÁLISIS COMPARATIVO NORMATIVO,
DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL

*TAX INSPECTION PROCEDURE IN SPAIN AND ITALY: A
COMPARATIVE ANALYSIS OF REGULATIONS, DOCTRINAL AND
JURISPRUDENTIAL ELEMENTS*

Rev. Boliv. de Derecho N° 42, julio 2026, ISSN: 2070-8157, pp. 806-833

Eva María
GETINO
CALAMA

ARTÍCULO RECIBIDO: 16 de junio de 2026
ARTÍCULO APROBADO: 30 de junio de 2026

RESUMEN: El presente artículo examina de forma comparativa el procedimiento de inspección tributaria en España y el correspondiente procedimiento tributario en Italia. Se analizan críticamente sus marcos normativos, la evolución histórica y las garantías que ofrecen, con especial atención al equilibrio entre las facultades de la Administración tributaria y los derechos de defensa del contribuyente. El estudio contrasta la doctrina y jurisprudencia clave de ambos países en la última década, incluyendo sentencias recientes del Tribunal Supremo español y sentencias de la Corte di Cassazione italiana relativas al principio del *contraddittorio* y la llamada *prova di resistenza* en los procedimientos de *accertamento*. Finalmente, se ofrecen conclusiones críticas sobre las convergencias y divergencias de ambos modelos, evaluando sus fortalezas y debilidades en la protección de los derechos del contribuyente y la eficacia de la actuación inspectora.

PALABRAS CLAVE: Procedimiento inspector; inspección tributaria; *accertamento* tributario; *contraddittorio*; *prova di resistenza*; Corte di Cassazione; jurisprudencia tributaria comparada.

ABSTRACT: This article provides a comparative analysis of the tax inspection procedure in Spain and the corresponding tax assessment procedure in Italy. It critically examines the legal frameworks, historical evolution, and safeguards of each system, with special focus on balancing the powers of the Tax Administration and taxpayers' rights of defense. The study contrasts key doctrinal perspectives and jurisprudence from both countries over the past decade, including recent Spanish Supreme Court rulings and Italian Corte di Cassazione decisions regarding the principle of *audi alteram partem* (*contraddittorio*) and the so-called "resistance test" (*prova di resistenza*) in tax assessment proceedings. Finally, critical conclusions are offered regarding the convergences and divergences of both models, assessing their strengths and weaknesses in protecting taxpayer rights and ensuring effective tax enforcement.

KEY WORDS: Inspection procedure; tax inspection; tax *accertamento*; *contraddittorio*; *prova di resistenza*; Corte di Cassazione; comparative tax jurisprudence.

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.- II. MARCO NORMATIVO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR: ESPAÑA VS. ITALIA.- I. Marco normativo en España: Ley General Tributaria y Reglamentos de Desarrollo.- 2. Marco normativo en Italia: del *accertamento* tributario al Estatuto del Contribuyente.- 3. Poderes de instrucción: acceso, inspección y verificación.- 4. Metodologías de determinación de la renta: entre la realidad documental y la presunción.- III. DESARROLLO DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL: ESPAÑA E ITALIA ANTE EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.- I. Jurisprudencia y doctrina en España.- 2. Jurisprudencia y doctrina en Italia.- IV. ANÁLISIS COMPARATIVO SISTEMÁTICO: DIFERENCIAS Y SIMILITUDES.- I. Diferencias estructurales e institucionales.- 2. Diferencias funcionales y de garantías.- V. CONCLUSIONES.

I. INTRODUCCIÓN.

El procedimiento de inspección tributaria constituye una pieza fundamental en la aplicación de los tributos y el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales. Se trata del proceso mediante el cual la Administración tributaria verifica la correcta determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, ejerciendo facultades de comprobación e investigación. Tanto en España como en Italia este procedimiento ha sido objeto de detallada regulación legal y de desarrollo jurisprudencial, reflejando las particulares tradiciones administrativas de cada país y la influencia de principios comunes, incluidos los derivados del Derecho de la Unión Europea.

En España, la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) define las funciones de la inspección de los tributos y establece un procedimiento inspector reglado, con garantías específicas para el contribuyente y límites temporales a la actuación administrativa. Italia, por su parte, carece de un procedimiento unitario de “inspección” en términos exactamente equivalentes; en su lugar, la actividad de control fiscal se desarrolla a través del procedimiento de *accertamento tributario*, que culmina con la emisión de un *avviso di accertamento* (acto de liquidación) por parte de la Administración financiera. Este procedimiento italiano se caracteriza tradicionalmente por una menor formalidad procedimental durante la fase de instrucción (especialmente en los llamados *controlli a tavolino* o verificaciones de oficina), lo que ha suscitado intensos debates doctrinales y jurisprudenciales en torno a la necesidad de garantizar el principio del *contraddittorio* (derecho de audiencia o contradicción) previo a la emisión de la liquidación.

El objetivo de este trabajo es realizar un análisis comparativo exhaustivo de ambos sistemas, abordando: (1) el marco normativo que regula el procedimiento inspector en España y el procedimiento de *accertamento* en Italia, destacando su origen histórico y reformas recientes; (2) el desarrollo doctrinal y jurisprudencial en

• **Eva María Getino Calama**

Doctora en Derecho, Profesora asociada del Área de Derecho Financiero y Tributario y Coordinadora Académica del Grado de Derecho en de la Universidad Internacional de la Rioja (UNIR).

cada país, incorporando las decisiones más relevantes de los Tribunales Supremos nacionales en la última década que han interpretado dichas normas (en España, con especial énfasis en las sentencias relativas a los arts. 117 y 141 LGT, y en Italia, las sentencias sobre el principio del *contraddittorio* y la *prova di resistenza*); y (3) un análisis comparativo sistemático de las diferencias estructurales, funcionales y procesales entre ambos sistemas, incluyendo la consideración de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) en materia de garantías procedimentales (derecho de defensa, contradicción y tutela judicial). Finalmente, se presentan conclusiones críticas que valoran las convergencias y divergencias identificadas, así como los desafíos que enfrentan ambos ordenamientos para conjugar la eficacia de la inspección tributaria con el respeto a los derechos del contribuyente en un contexto cada vez más influenciado por estándares europeos comunes.

La relevancia práctica y académica de este estudio radica en que, pese a compartir un trasfondo cultural jurídico europeo, España e Italia han seguido aproximaciones distintas en la regulación del procedimiento de control tributario. Mientras España ha tendido a normativizar detalladamente el procedimiento inspector dentro de la LGT y sus reglamentos, Italia ha confiado en gran medida en la jurisprudencia (especialmente de la *Corte di Cassazione* y el Tribunal Constitucional) para imponer límites y garantías como el derecho de audiencia, en ausencia durante mucho tiempo de una previsión legal general al respecto. Sin embargo, reformas muy recientes en ambos países parecen marcar una tendencia hacia la convergencia: España ajustó su normativa en 2022 para clarificar la distribución de competencias entre gestión e inspección tributaria, y Italia introdujo en 2023 un *contraddittorio* preventivo obligatorio generalizado antes de todo acto impositivo impugnabile¹. Estas novedades hacen oportuno un estudio comparado actualizado a 2025.

A continuación, se desarrolla el marco normativo de cada país (Sección II), seguido del examen doctrinal y jurisprudencial por jurisdicción (Sección III), para posteriormente realizar el análisis comparativo sistemático (Sección IV) y las conclusiones.

II. MARCO NORMATIVO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR: ESPAÑA VS. ITALIA.

En esta sección se expone el marco legal que configura el procedimiento de control tributario en España y en Italia, sentando las bases para entender sus similitudes y diferencias. Se abordarán, por separado, la normativa española – principalmente la LGT y disposiciones reglamentarias– y la normativa italiana –

¹ La cuestión puede consultarse digitalmente a través del Dipartimento per il Programma di Governo, “D.lgs. Statuto dei diritti del contribuente” de la Presidenza dei Ministri para el año 2024.

dispersa entre leyes tributarias específicas y el Estatuto del Contribuyente–, con referencias a la evolución histórica y a las últimas reformas en cada ordenamiento.

I. Marco normativo en España: Ley General Tributaria y reglamentos de desarrollo.

El procedimiento de inspección tributaria español se encuentra regulado de manera exhaustiva en la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) y en sus normas reglamentarias. La LGT dedica el Capítulo IV del Título III a las “Actuaciones y procedimiento de inspección” y define claramente las funciones de la Inspección de los Tributos en su art. 141, distinguiéndolas de las funciones de la gestión tributaria enumeradas en el art. 117. Esta separación normativa entre gestión e inspección es clave para delimitar qué tipo de actuaciones puede realizar cada órgano y bajo qué procedimiento.

Según el art. 141 LGT, la inspección tributaria consiste en el ejercicio de funciones administrativas dirigidas, entre otras, a: investigar hechos imponible no declarados, comprobar la veracidad de las declaraciones, obtener información de terceros, comprobar valores y, notablemente, “la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales”. Esta función específica, recogida en el apartado e) del art. 141 LGT, ha generado debates interpretativos sobre si es de competencia exclusiva de la Inspección. Adicionalmente, el art. 141 incluye en su apartado h) la comprobación limitada como función posible de la inspección, evidenciando que ciertos actos de verificación pueden ser realizados tanto por órganos de inspección como de gestión. Por su parte, el art. 117 LGT define la gestión tributaria como las funciones administrativas de recepción de declaraciones y autoliquidaciones, tramitación de devoluciones, reconocimiento y comprobación de beneficios fiscales, control formal de declaraciones, verificación de datos, comprobación limitada, entre otras. En particular, el art. 117.l.c) LGT menciona la “comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales” dentro de las funciones de gestión tributaria, lo que originó una posible colisión competencial con el citado art. 141.e) LGT (propio de inspección) respecto a la fiscalización de beneficios fiscales y regímenes especiales.

La LGT de 2003 supuso una actualización integral respecto a la antigua LGT de 1963, introduciendo mayores garantías procedimentales. Se estableció, por ejemplo, una detallada regulación del plazo de duración del procedimiento inspector y los efectos de su incumplimiento. El plazo máximo general para las actuaciones inspectoras se fijó inicialmente en 18 meses, con posibilidad de ampliación hasta 27 meses en supuestos de especial complejidad (por cuestiones de casos de mayor cuantía o mayor complejidad) y con causales de interrupción justificada. Si la Inspección incumple el plazo máximo sin finalizar el procedimiento,

la ley prevé que el procedimiento continúe (no se anula por caducidad) pero con consecuencias: no se devengan intereses de demora por el retraso y, según jurisprudencia, ciertas actuaciones posteriores podrían no interrumpir la prescripción a menos que se formalice la reanudación conforme a la normativa. La documentación de las actuaciones inspectoras también está estrictamente regulada: las actas de inspección son documentos públicos que recogen el resultado de las comprobaciones y la propuesta de regularización, pudiendo ser actas con acuerdo, actas de conformidad o actas en disconformidad, con distintos efectos y reducciones de sanciones en su caso.

Un aspecto esencial del procedimiento inspector español es que prevé un trámite de audiencia o alegaciones al final de las actuaciones, antes de dictar la liquidación definitiva, cuando el obligado tributario no está de acuerdo con la propuesta de la Inspección. En la práctica, esto se instrumenta mediante el ofrecimiento al contribuyente de firmar el acta (con o sin conformidad) y la posibilidad de presentar alegaciones en un plazo (generalmente 15 días) cuando el acta es de disconformidad. Aunque este trámite final no es exactamente equivalente a un *contraddittorio* preventivo al estilo italiano, sí supone que el contribuyente pueda hacer valer su postura antes de que la Inspección eleve sus conclusiones a definitivas. Además, la resolución del procedimiento inspector debe ser motivada y se notifica al contribuyente, quien puede impugnarla en vía económico-administrativa y contencioso-administrativa, asegurándose así la tutela judicial efectiva.

En cuanto a normativa reglamentaria, el desarrollo de las actuaciones inspectoras se recoge principalmente en el Real Decreto 1065/2007 (Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria), que detalla aspectos operativos: cómo se inician las actuaciones inspectoras (normalmente mediante comunicación de inicio que delimita el alcance, tributos y períodos a comprobar), las posibles ampliaciones del alcance, la suspensión de plazos por causa imputable al contribuyente, la forma de documentar requerimientos, diligencias, etc. Este reglamento y sus posteriores modificaciones han afinado el equilibrio entre eficacia inspectora y garantías. Por ejemplo, existe obligación de informar al contribuyente sobre sus derechos y deberes en el inicio de la inspección (art. 142.2 LGT impone a la Inspección informar al contribuyente de sus derechos durante la inspección), reflejo del principio de transparencia y de colaboración obligatoria del contribuyente (art. 142.3 LGT).

Una reforma normativa reciente en España que merece destacarse es la introducida por el Real Decreto-ley 13/2022, de 26 de julio. Este RDL modificó el art. 117.l.c) LGT con efectos desde 1 de enero de 2023, añadiendo explícitamente la comprobación de los regímenes tributarios especiales entre las funciones

de la gestión tributaria. Con ello se pretendió resolver la controversia surgida tras ciertas sentencias del Tribunal Supremo de 2021 (analizadas en la siguiente sección) que habían interpretado que la comprobación de regímenes especiales correspondía exclusivamente a la Inspección (art. 141.e LGT) y no podía realizarse mediante procedimientos de gestión. La reforma legal, *de lege ferenda*, vino a “corregir” la ley para dejar claro que, en adelante, también por vía de gestión se pueden comprobar los requisitos de regímenes especiales, dotando de mayor flexibilidad a la Administración tributaria para utilizar procedimientos más ágiles (como la comprobación limitada) en lugar de siempre recurrir a un procedimiento inspector formal en estos supuestos. Esta modificación normativa en España refleja la capacidad del legislador de ajustar el marco normativo en respuesta a criterios jurisprudenciales y a necesidades prácticas de la administración tributaria.

En síntesis, el marco normativo español del procedimiento inspector se caracteriza por:

La codificación legal detallada en la LGT y reglamentos, que delimita funciones de gestión vs. inspección (arts. 117 y 141 LGT) y establece formalidades del procedimiento (inicio, documentación, duración máxima, trámite de alegaciones, terminación mediante acta y liquidación).

Las garantías específicas al contribuyente, como el derecho a ser informado, el respeto al domicilio constitucional (art. 113 LGT para entradas con autorización judicial, aplicable también a la Inspección según art. 142.2 LGT), límite temporal a la duración de las actuaciones y posibilidad de audiencia previa a la liquidación.

La convivencia de distintos procedimientos de comprobación: la Inspección puede llevar a cabo tanto procedimientos inspectores formales como procedimientos más simplificados de comprobación limitada (que usualmente son del ámbito de gestión, pero a los que la Inspección también está autorizada, art. 141.h LGT). Cada procedimiento tiene su ámbito: por ejemplo, la comprobación limitada no permite revisar la contabilidad mercantil ni ciertos actos que requieren inspección, lo que jurídicamente delimita cuándo debe usarse uno u otro.

Y, finalmente, la evolución normativa reciente para clarificar competencias (reforma de 2022 al art. 117 LGT) y facilitar que ciertas comprobaciones (beneficios fiscales, regímenes especiales) puedan realizarse por gestión sin necesidad de un procedimiento inspector, siempre dentro del respeto a las garantías legales.

2. Marco normativo en Italia: del *accertamento* tributario al Estatuto del Contribuyente.

A diferencia de España, Italia no cuenta con un código tributario unificado equivalente a la LGT que regule de manera omnicomprensiva el procedimiento

de control fiscal. La normativa italiana en materia de *accertamento* tributario se encuentra dispersa en diversas leyes y reglamentos referentes a cada tributo (por ejemplo, el DPR 600/1973 para impuestos directos, el DPR 633/1972 para IVA, etc.), así como en la Ley 212/2000 –conocida como “Statuto dei Diritti del Contribuente” (Estatuto de los Derechos del Contribuyente)– que introduce una serie de principios generales y garantías procedimentales aplicables a todos los ámbitos tributarios.

En Italia, el término *procedimento di accertamento* abarca el conjunto de actuaciones de control y verificación que pueden concluir con un *avviso di accertamento* (liquidación de tributos y sanciones). No existe una distinción formal entre gestión e inspección como en España; más bien, coexisten diferentes modalidades de control.

En primer lugar, la llamada *Controlli formali o automatizzati*, son verificaciones de oficina (*a tavolino*) basadas en contrastes documentales o información cruzada (p.ej., controles automatizados de declaraciones, liquidaciones provisionales tipo *avviso bonario*). Estas se realizan por los *uffici* de la *Agenzia dell'Entrate* sin interacción personal con el contribuyente, hasta que se emite una comunicación de irregularidades o liquidación.

En segundo lugar, las *Verifiche fiscali in loco*, son inspecciones *in situ*, a cargo de la Guardia di Finanza (policía fiscal) o de funcionarios de la *Agenzia dell'Entrate*, que se llevan a cabo en el domicilio fiscal o locales de negocio del contribuyente. Estas verificaciones suelen documentarse en un *Processo Verbal de Constatazione* (PVC), que es un informe detallado de los hallazgos.

Y, por último, los *accertamenti parziali* o investigaciones específicas, que constituyen actuaciones puntuales sobre uno o varios aspectos (por ejemplo, investigaciones bancarias) que pueden realizarse sin un examen general pero que igualmente desembocan en un acto de liquidación.

Históricamente, Italia no contempló un derecho general a ser oído del contribuyente antes de la emisión del *avviso di accertamento*, salvo en situaciones tasadas por la ley. Una garantía importante introducida por el “Statuto del Contribuente” es el art. 12, 7, de la Ley 212/2000, que establece que cuando se realiza una inspección *in loco* (acceso, inspección o verificación en las instalaciones del contribuyente), los órganos de control deben entregar al contribuyente, al finalizar las actuaciones, una copia del PVC, y no puede emitirse el *avviso di accertamento* antes de que transcurran 60 días desde la entrega del PVC, plazo durante el cual el contribuyente puede presentar observaciones o *memorie* por escrito. Solo en casos de especial urgencia debidamente motivada se puede eludir esta espera de 60 días. Esta previsión consagra un *contraddittorio endoprocedimentale* (audiencia

previa) ex lege, pero limitado a los casos de inspección con acceso al domicilio del contribuyente. Quedan fuera de este ámbito las *verifiche a tavolino* (controles de oficina sin visita), para las cuales la ley no exigía –hasta fechas recientes– un diálogo previo con el contribuyente. No obstante, ciertas leyes especiales sí previeron mecanismos de audiencia en supuestos concretos: por ejemplo, el art. 38.7 del DPR 600/1973 (en la versión aplicable antes de 2020) establecía un derecho *a contraddittorio* para los *accertamenti sintetici* de renta (determinación presuntiva del IRPF en base a indicios de riqueza), y el art. 10.3-bis de la Ley 146/1998 hizo lo propio para los estudios de sector (parámetros e indicadores económicos)². En general, sin embargo, hasta 2023 la regla fue que no existía un deber legal general de la Administración tributaria de iniciar un *contraddittorio* antes de dictar una liquidación, a menos que una norma lo previera expresamente³.

La ausencia de un mandato legal amplio sobre el *contraddittorio* llevó a que la *Corte di Cassazione* –máximo tribunal de lo civil y tributario en Italia– desarrollara dicho principio a través de su jurisprudencia, especialmente a partir de influencias del Derecho de la UE (principios de buena administración y derecho de defensa). Un hito normativo importante fue la inclusión en el Decreto Legislativo 218/1997 del *accertamento con adesione*⁴, que es un procedimiento alternativo posterior al *avviso di accertamento*: tras notificar un *avviso* (o incluso antes, mediante invitación al *contraddittorio* en ciertas circunstancias), el contribuyente y el fisco pueden entablar negociaciones para llegar a un acuerdo sobre la deuda tributaria, con reducción de sanciones. Sin embargo, este *accertamento con adesione* es potestativo y ocurre después de iniciado el procedimiento de liquidación, por lo que no suple un verdadero derecho de audiencia previo a la decisión administrativa, sino más bien es un mecanismo transaccional para evitar litigios.

Otros límites normativos a la actuación de control en Italia incluyen el tiempo máximo de permanencia de la inspección en el domicilio del contribuyente: el art. 12, 5, del “Statuto del Contribuyente” dispone que las verificaciones fiscales en locales de negocio no pueden exceder 30 días hábiles (prorrogables a 60 en casos complejos) dentro de un mismo año, salvo excepciones. Esta disposición pretende evitar inspecciones excesivamente prolongadas o gravosas, aunque no establece un plazo máximo para concluir el procedimiento de *accertamento* en sí (que está regido por los plazos de prescripción tributaria o caducidad para emitir el *avviso*). En efecto, Italia fija plazos de caducidad para notificar los *avvisi di accertamento* (por ejemplo, para IRPEF e IVA, normalmente el 31 de diciembre del quinto año posterior al año objeto de declaración, tras las reformas de 2015), pero no hay un

2 *Ibidem*, p. 7.

3 LITA CORRADO, L.: “Cass., sez. unite civ., 9 dicembre 2015, n. 24823(testo)”, 2015.

4 SUCCIO, F.: “La ‘prova di resistenza’ resiste?”, *Rivista di Diritto Tributario*, (Comentario a Cass. ord. 7829/2024 y riforma fiscale, (2024).

concepto de “caducidad del procedimiento inspector” equivalente al español; la Administración puede recabar información durante varios meses o años, siempre que el acto final se notifique en plazo legal.

Una transformación reciente fundamental en el marco normativo italiano ha sobrevenido con la Reforma Tributaria de 2023. En ejercicio de la delegación otorgada por el Parlamento, el Gobierno aprobó el Decreto Legislativo 30 diciembre 2023, n. 219, que modifica el “Statuto del Contribuyente” introduciendo, entre otras novedades, un art. 6-*bis*. Este nuevo precepto establece, en síntesis, la obligatoriedad general del *contraddittorio* preventivo antes de la emisión de todos los actos tributarios impugnables, salvo casos excepcionados por la ley. A partir del 1 de enero de 2024 (con aplicación efectiva desde el 30 de abril de 2024, tras la *vacatio* prevista), la Agencia de Entrate y demás entes impositores deben notificar al contribuyente un *invito al contraddittorio* (invitación a comparecer o formular observaciones) y esperar su resultado antes de dictar el acto de liquidación definitivo, siempre que se trate de tributos cuyo acto final sea impugnante ante la justicia tributaria. Solo se exceptúan de esta obligación general aquellos actos o supuestos que un Decreto del Ministro de Economía y Finanzas declare expresamente excluidos por razones de urgencia, simplicidad o bajo importe (por ejemplo, podría excluirse la liquidación puramente automatizada de pequeños ajustes). En todo caso, el principio general adoptado por el D.Lgs. 219/2023 es claro: el *contraddittorio* se vuelve regla en el procedimiento tributario italiano, y no la excepción.

Esta reforma italiana de 2023 representa un giro importante, equiparando la legislación nacional con la exigencia que desde hace años emanaba del Derecho de la UE en materia de tributos armonizados (IVA, derechos aduaneros) y con las recomendaciones de la doctrina. Previamente, la falta de una norma general llevó a situaciones en que la legalidad de un *avviso di accertamento* por tributos internos no requería audiencia previa, lo cual fue convalidado por la *Cassazione* en múltiples ocasiones hasta 2015, generando disparidades con el tratamiento de tributos armonizados (como veremos en la sección jurisprudencial).

En resumen, el marco normativo italiano se caracteriza por:

La disciplina del *accertamento* en el ordenamiento tributario italiano se ha caracterizado históricamente por una notable dispersión normativa. No existe un código unificado que sistematice de forma coherente las reglas aplicables al control administrativo, sino un mosaico de disposiciones repartidas en distintas leyes y cuerpos normativos. Tampoco se articula una distinción nítida entre funciones de gestión y funciones de inspección, como ocurre en otros ordenamientos, sino que el sistema se estructura a partir de una pluralidad de modalidades de *accertamento*, fundamentalmente diferenciadas entre aquellas de carácter oficioso

y las que implican una verificación presencial directa sobre el contribuyente. Esta fragmentación ha generado una práctica administrativa poco homogénea y una dogmática jurídica construida más por acumulación que por diseño sistemático.

En este contexto, durante décadas ha predominado una concepción marcadamente dispositivo-administrativa del procedimiento tributario. Hasta fechas muy recientes, la Administración gozaba de amplios márgenes para determinar la base imponible sin la necesidad de oír previamente al contribuyente, salvo en los supuestos expresamente previstos por la ley. La audiencia previa no se concebía como una garantía general inherente al procedimiento, sino como una excepción vinculada a determinadas actuaciones, como las inspecciones in loco, en las que se reconocía al contribuyente un plazo específico para formular observaciones o memorias. Las garantías existían, pero de manera fragmentaria y sectorial, sin configurarse como un verdadero estatuto unitario de defensa “preprocedimental”.

A esta configuración se sumaba una regulación de los plazos claramente orientada a la prescripción de la potestad administrativa para notificar el acto de liquidación, más que a la delimitación temporal del propio procedimiento de control. El eje no era la duración razonable de la actividad inspectora o de comprobación, sino el respeto al término final para la notificación válida del acto. Ello permitía que los procedimientos de control se prolongasen en el tiempo de forma considerable, siempre que la Administración actuase dentro del límite temporal legal para dictar y notificar la resolución definitiva, con el consiguiente impacto en la seguridad jurídica del contribuyente.

La reforma introducida en 2023 supone, en este panorama, un punto de inflexión relevante. La generalización del *contraddittorio* preventivo viene a colmar un vacío histórico del sistema italiano, al reconocer de manera expresa un espacio de interlocución previa entre la Administración y el contribuyente antes de la adopción del acto lesivo. Con esta opción legislativa, el ordenamiento italiano avanza hacia la consagración de un auténtico derecho de defensa en fase “preprocedimental”, aproximándose a los principios de buena administración y a una concepción más garantista del procedimiento tributario. Se trata de una evolución que acerca el modelo italiano a tendencias ya consolidadas en otros sistemas europeos, en particular aquellos que han hecho de la audiencia previa y de la contradicción un elemento estructural del ejercicio de la potestad administrativa.

3. Poderes de instrucción: acceso, inspección y verificación.

La fase de instrucción es el núcleo de la actividad inspectora y se caracteriza por el ejercicio de poderes autoritativos reales. El “poder de acceso” se define

como la facultad de entrar y permanecer en locales, incluso contra la voluntad del poseedor, para realizar operaciones útiles para el *accertamento* de los impuestos y la represión de la evasión. Este poder es uno de los más incisivos y está sujeto a una disciplina rigurosa que varía según la naturaleza de los locales objeto de la intervención.

En cuanto a la clasificación de los Locales y el Régimen de Autorizaciones, cabe apreciar la siguiente clasificación:

El ordenamiento italiano, en consonancia con el art. 14 CE sobre la inviolabilidad del domicilio, establece una tutela graduada para los accesos inspectores. El ordenamiento italiano articula una tutela graduada de los accesos inspectores que encuentra su fundamento constitucional en el principio de inviolabilidad del domicilio proclamado por el art. 14 CE. Esta garantía no opera de forma homogénea, sino que se modula en función de la naturaleza y del destino de los locales objeto de control, atendiendo a la diferente intensidad con la que la actividad inspectora incide sobre la esfera privada del contribuyente.

En el caso de los locales destinados al desarrollo de actividades comerciales o agrícolas, el acceso puede ser autorizado directamente por el jefe de la oficina procedente. No se exige una habilitación judicial previa, pero sí la concurrencia de exigencias efectivas de indagación y control que justifiquen la intervención en el lugar. La normativa y la práctica administrativa imponen, además, que la verificación se realice preferentemente durante el horario de ejercicio de la actividad, como manifestación de un criterio de proporcionalidad y de mínima injerencia en la organización empresarial.

Un nivel más intenso de protección se reconoce respecto de los locales destinados al ejercicio de artes o profesiones. En estos supuestos, el acceso inspector presupone la presencia del titular del despacho profesional o de una persona debidamente delegada. La intervención se ve reforzada cuando la actuación inspectora implica la apertura coactiva de muebles, archivos o cajas fuertes, o cuando el profesional invoca la existencia de secreto profesional. En tales circunstancias, la ley exige de manera expresa la autorización del Procurador de la República, como garantía adicional frente a la posible afectación de derechos fundamentales vinculados al ejercicio de la profesión⁵.

Particular atención merecen los locales de uso promiscuo, en los que coexisten espacios destinados a la actividad económica y a la habitación. Aquí, el acceso inspector requiere igualmente la autorización del Procurador de la República, si bien el umbral de justificación es menos exigente que en el domicilio exclusivamente

5 Rocco, B.: "Le modalità di accertamento del reddito d'impresa", *Giustizia Tributaria*, 2020, pp 5-15.

residencial. No es necesaria la acreditación de graves indicios de evasión fiscal, bastando la necesidad objetiva de realizar el control en el ámbito del ejercicio de la actividad económica. La razón de esta solución reside en la dificultad de trazar una frontera material clara entre esfera privada y esfera profesional, lo que obliga a un equilibrio intermedio entre eficacia del control y protección del domicilio.

La máxima intensidad de tutela se reserva a los locales destinados exclusivamente a la habitación. En estos casos, el acceso inspector tiene carácter excepcional y queda subordinado a la concurrencia de graves indicios de violaciones de la normativa tributaria, así como a la obtención de una autorización motivada del Procurador de la República. La exigencia acumulativa de indicios cualificados y de control judicial previo refleja la voluntad del legislador de preservar el núcleo más sensible de la vida privada frente a injerencias administrativas de carácter ordinario.

Con carácter transversal a todas estas modalidades de acceso, resulta imperativo que el contribuyente sea informado desde el inicio de la verificación acerca de sus derechos y obligaciones, incluida la facultad de contar con la asistencia de un profesional habilitado. Esta información inicial constituye un presupuesto esencial de la regularidad del procedimiento. La ausencia de una autorización válida o la falta de motivación suficiente en la orden de servicio pueden determinar la inutilidad de las pruebas obtenidas durante la inspección, aunque la jurisprudencia no ha mantenido una posición unívoca sobre la gravedad y las consecuencias de estos vicios procedimentales. La oscilación jurisprudencial pone de relieve, una vez más, la tensión estructural entre la eficacia de la potestad de control tributario y la tutela efectiva de los derechos fundamentales del contribuyente.

4. Metodologías de determinación de la renta: entre la realidad documental y la presunción.

Una vez recabada la información, la Administración debe proceder a la rectificación de la declaración mediante metodologías que se adaptan a la calidad de la contabilidad del contribuyente⁶.

La tipología de los métodos de *accertamento* en el ordenamiento tributario italiano responde a una lógica de progresiva intensificación de la potestad administrativa, en función del grado de fiabilidad de la contabilidad y del comportamiento declarativo del contribuyente. Cada modalidad expresa un equilibrio distinto entre respeto a las escrituras contables y recurso a técnicas presuntivas para la reconstrucción de la base imponible.

6 *Ibid.*

El *accertamento* analítico se configura como el modelo ordinario de control cuando la contabilidad es considerada globalmente fiable. En estos supuestos, la Administración no cuestiona el sistema contable en su conjunto, sino que identifica errores concretos en la aplicación de las normas fiscales o discrepancias puntuales entre los datos declarados y los resultados que se desprenden del balance. La intervención administrativa mantiene así un carácter corrector y limitado, centrado en ajustes específicos y apoyado en elementos directamente verificables.

Un escalón intermedio lo ocupa el *accertamento* analítico-inductivo. Este método se activa cuando, aun existiendo elementos contables ciertos, estos resultan incompletos o insuficientes para reflejar de manera adecuada la realidad económica del contribuyente. En tales casos, la Administración puede recurrir a presunciones cualificadas, siempre que sean graves, precisas y concordantes, para reconstruir ingresos o gastos no declarados. La técnica inductiva no sustituye por completo a la contabilidad, sino que la integra y corrige, utilizando inferencias probatorias que deben mantener un estándar elevado de coherencia y racionalidad.

El grado máximo de intervención se alcanza con el *accertamento* inductivo puro, también denominado extracontable. Se trata del método más incisivo y se reserva para situaciones en las que la contabilidad resulta totalmente inatendible o, directamente, cuando el contribuyente ha omitido la presentación de la declaración. En este escenario, la oficina puede prescindir de las escrituras contables y basar la determinación de la base imponible en presunciones de carácter muy amplio, calificadas por la propia normativa como “presunciones sencillísimas”. El rigor probatorio se ve notablemente relajado, desplazándose el centro de gravedad hacia una reconstrucción lógica y global de la capacidad económica, con el consiguiente refuerzo de la discrecionalidad administrativa y un correlativo debilitamiento de las garantías defensivas del contribuyente.

La jurisprudencia de la Casación ha enfatizado que para adoptar el método extracontable, la Administración debe primero probar de forma fehaciente la inaccesibilidad de las escrituras, antes de proceder a la reconstrucción del rédito.

III. DESARROLLO DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL: ESPAÑA E ITALIA ANTE EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.

Tras delinear el marco normativo, pasamos a examinar cómo la doctrina y, principalmente, la jurisprudencia ha interpretado y moldeado la aplicación práctica de estos procedimientos en cada país. Se abordarán por separado las líneas jurisprudenciales relevantes del Tribunal Supremo español y de la *Corte di Cassazione* italiana, así como la interacción con la jurisprudencia europea del TJUE en aquellos aspectos transversales (principios generales) que inciden en ambos sistemas.

I. Jurisprudencia y doctrina en España.

En España, el Tribunal Supremo (TS) ha emitido en la última década numerosas sentencias que definen aspectos cruciales del procedimiento inspector. Muchas de estas resoluciones surgen de litigios sobre los límites de las facultades de inspección y la correcta interpretación de la LGT, a veces ante vacíos reglamentarios o conflictos normativos. A continuación, se destacan tres temas jurisprudenciales principales: (1) la distribución competencial entre procedimientos de gestión e inspección (arts. 117 y 141 LGT); (2) el respeto de los plazos y efectos del incumplimiento en las actuaciones inspectoras; y (3) las garantías de defensa del contribuyente en el procedimiento (principio de contradicción y derecho a alegar).

Respecto a la competencia para la comprobación de beneficios fiscales y regímenes especiales – interpretación de arts. 117.c) y 141.e) LGT: Este fue uno de los debates más candentes en años recientes. Como ya se mencionó, el art. 141.e) LGT atribuye a la inspección la comprobación de requisitos para beneficios fiscales y regímenes tributarios especiales. Sin embargo, el art. 117.l.c) LGT simultáneamente reconocía, dentro de la gestión, la comprobación de la procedencia de beneficios fiscales. ¿Podían los órganos de gestión tributaria comprobar por sí mismos la correcta aplicación de un beneficio fiscal o de un régimen especial (como, por ejemplo, un régimen especial de IVA o de entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades), o debían necesariamente remitir ese asunto a un procedimiento inspector formal llevado por la Inspección?

La cuestión fue resuelta por el Tribunal Supremo en dos sentencias de 23 de marzo de 2021⁷. En estos fallos, el TS concluyó que, de la dicción legal entonces vigente, se desprendía una reserva legal a favor del procedimiento inspector: la comprobación de los requisitos para disfrutar de regímenes tributarios especiales (y por analogía, de ciertos beneficios e incentivos fiscales complejos) debía realizarse por los órganos de inspección mediante un procedimiento inspector, no siendo válida su realización a través de un procedimiento de gestión (como la comprobación limitada). En palabras del TS, el art. 141.e) LGT constituía una *lex specialis* de preferente aplicación, de modo que esas comprobaciones estaban exclusivamente atribuidas a la Inspección. Esta doctrina –conocida como el “principio de especialidad” de la Inspección– implicó anular liquidaciones tributarias practicadas por órganos de gestión que habían revocado beneficios fiscales sin seguir el cauce inspector. No obstante, el propio TS reconoció en aquellas sentencias que los argumentos de la Administración (Abogacía del Estado) sobre la conveniencia de permitir comprobaciones vía gestión podían ser razonables de lege ferenda, sugiriendo que la ley quizás requería ajustes.

7 STS 23 marzo 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1206).

Y así ocurrió: en 2022 el legislador modificó el art. 117.l.c) LGT para incluir expresamente los regímenes especiales entre las funciones de gestión, eliminando la contradicción normativa. A raíz de este cambio y de nuevos litigios, el TS volvió a pronunciarse recientemente. Dos sentencias de 2024 han aportado claridad adicional:

La STS 5 febrero 2024⁸, confirmó que ciertas actuaciones de control realizadas en comprobación limitada son válidas siempre que no versen sobre un concepto reservado a Inspección. En el caso examinado, se trataba de sacar a un contribuyente del método de estimación objetiva en IRPF al detectar que no cumplía requisitos, para recalcular su base imponible por estimación directa. El TS señaló que tal situación no era un “régimen especial” propiamente dicho, por lo que los órganos de gestión podían efectuar ese ajuste dentro del procedimiento de comprobación limitada, sin invadir competencias de la Inspección. Con esta sentencia, el TS enfatiza que no deben extenderse analógicamente las restricciones: si la ley reserva a Inspección unos supuestos tasados (regímenes especiales), no se debe prohibir a la gestión que actúe en otros campos no incluidos en esa reserva.

La STS 21 marzo 2024⁹, abordó directamente la cuestión de la compatibilidad competencial tras la reforma legal. En un caso relativo a comprobación de deducciones fiscales por un órgano de gestión, el contribuyente alegaba la imposibilidad de hacerlo por gestión citando la jurisprudencia de 2021 y el hecho de que esa función figuraba en art. 141.e) LGT. El Tribunal Supremo desestimó el recurso, subrayando que incluso antes de la reforma de 2022, el reconocimiento y comprobación de beneficios e incentivos fiscales figuraba también en el art. 117.l.c) LGT, de modo que legalmente existía compatibilidad entre las actuaciones de gestión e inspección para ese tipo de comprobaciones. Es decir, el TS matiza su mensaje en el sentido de que en 2021 vio una reserva rigurosa para regímenes especiales; pero tratándose de beneficios o incentivos fiscales en general, la ley ya autorizaba a la gestión. Con la reforma, en todo caso, desde 2023 queda claro que ambos tipos de órganos (gestores o inspectores) pueden comprobar regímenes especiales o beneficios fiscales, sin exclusividad absoluta de la Inspección.

Estas sentencias de 2024 son importantes porque “cierran el círculo” interpretativo tras la reforma, evitando que la jurisprudencia de 2021 quede descontextualizada. En conclusión, tras la evolución normativa y jurisprudencial: hoy en España la comprobación de beneficios fiscales y regímenes especiales puede canalizarse por procedimiento de gestión o de inspección, según decida la Administración en función de la complejidad del caso, puesto que los arts. 117 y 141 LGT (en su redacción vigente) así lo permiten armónicamente. No obstante, debe respetarse que ciertas actuaciones (p.ej. examen de la contabilidad

⁸ STS 5 febrero 2024 (ECLI:ES:TS:2024:487).

⁹ STS 21 marzo 2024 (ECLI:ES:TS:2024:1656).

mercantil completa, o investigación de hechos ocultos) solo son posibles dentro de un procedimiento inspector formal, mientras que la comprobación limitada tiene límites legales (no puede implicar requerir libros de contabilidad, etc., salvo que voluntariamente el contribuyente los aporte).

Respecto a los plazos del procedimiento inspector y efectos del incumplimiento: El Tribunal Supremo también ha garantizado, vía jurisprudencia, que las consecuencias previstas en la LGT por exceder el plazo de duración del procedimiento inspector se apliquen estrictamente en favor del contribuyente. Como se mencionó, la LGT no considera “caducado” el procedimiento por exceder el plazo de 18 meses, pero impide que el retraso perjudique al contribuyente en términos de devengo de intereses de demora y, en la interpretación del TS, en términos de interrupción de la prescripción.

Un caso ilustrativo es la STS 12 julio 2017,¹⁰ complementada por otras de 2016, en la que el Tribunal Supremo estableció que si la Inspección reanuda las actuaciones tras haber superado el plazo máximo sin notificar liquidación, para que esas actuaciones posteriores tengan eficacia interruptiva de la prescripción fiscal se deben cumplir ciertos requisitos formales: emitir un acuerdo formal de reanudación del procedimiento inspector; notificarlo al contribuyente haciendo constar que el procedimiento anterior perdió efecto interruptivo por el incumplimiento del plazo, e indicar expresamente qué conceptos y periodos serán objeto de las actuaciones adicionales. En el caso analizado por el TS, la Inspección, tras exceder el plazo, simplemente continuó actuando y emitió un acta de inspección fuera de plazo sin ese acuerdo formal de reanudación; el TS concluyó que tal acta no podía interrumpir la prescripción. En consecuencia, si al computar el plazo de 4 años desde la fecha en que debió finalizar el procedimiento inicial resulta que la liquidación definitiva se notificó tarde, la deuda estaría prescrita. Esta doctrina fue luego asumida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) cambiando su criterio previo para alinearse con el TS.

El mensaje jurisprudencial es claro: la Administración no puede eludir los límites temporales del procedimiento inspector sin consecuencias. Si bien no se anula el procedimiento por sí mismo, cualquier actuación fuera de plazo tiene “vicios” que impiden considerar que han mantenido la suspensión/interrupción de la prescripción, y además el contribuyente no pagará intereses de demora por ese período de exceso (art. 150.3 LGT). En cierto modo, el TS busca equilibrar la falta de una caducidad automática con medidas que incentivan a la Inspección a respetar los plazos y que protegen al contribuyente de dilaciones indebidas.

Respecto al principio de contradicción y derecho de defensa en la inspección: En el contexto español, el derecho de defensa del contribuyente durante el

¹⁰ STS 12 julio 2017 (ECLI:ES:TS:2017:2977).

procedimiento inspector se manifiesta principalmente a través del trámite de alegaciones previo a la liquidación y del acceso al expediente administrativo. No existe un equivalente directo a la figura italiana del *contraddittorio anticipato* porque, como se comentó, la LGT y el procedimiento inspector ya incorporan de serie una última fase en la que el contribuyente conoce la propuesta de acta (con detalles de hechos y fundamentos) y puede asentir o discrepar.

La jurisprudencia del TS ha sido consistente en exigir que se respeten esos trámites. Por ejemplo, si la Administración omitiera otorgar el trámite de audiencia cuando es preceptivo, la liquidación resultante podría ser anulada por vulneración del derecho a ser oído (art. 24 CE, derecho a la defensa). No obstante, no se han observado en España litigios tan profusos sobre este punto como en Italia, ya que la normativa tributaria española prevé claramente la audiencia pre-decisorio en la inspección (y en otros procedimientos como la comprobación limitada también hay trámite de alegaciones antes de resolver).

Un aspecto interesante donde confluyen el derecho de defensa y la actividad inspectora es la posibilidad de que el contribuyente aporte pruebas o documentos extemporáneamente durante la inspección o incluso después, en vía de recurso. La doctrina del TS –en línea con el principio de búsqueda de la verdad material– tiende a admitir que el contribuyente presente documentación mientras el procedimiento no haya concluido, y los tribunales económico-administrativos deben valorarla incluso si la Administración la ignoró.

En conclusión, la jurisprudencia española ha consolidado un procedimiento inspector garantista dentro del marco legislativo existente: interpretando estrictamente las competencias (evitando vacíos que generen indefensión), haciendo cumplir los límites temporales y confirmando la necesidad de trámite de alegaciones y motivación suficiente. Los conflictos que en Italia han sido objeto de fuerte litigio (como la necesidad misma de un *contraddittorio*) en España han estado en gran medida resueltos por la legislación; por ende, el rol del TS ha sido más el de afinar detalles y asegurar la correcta aplicación de la LGT que el de establecer principios generales ex novo.

2. Jurisprudencia y doctrina en Italia.

En Italia, la *Corte Suprema di Cassazione* ha sido protagonista en el delineamiento de las garantías del contribuyente en el procedimiento de *accertamento*, particularmente mediante la elaboración del principio del *contraddittorio endoprocedimentale* en ausencia de una norma general expresa. La jurisprudencia tributaria italiana en la última década ha girado en torno a dos ejes principales: (1) la distinción entre *tributi armonizzati* y no *armonizzati* respecto a la obligatoriedad del *contraddittorio*, y (2) la exigencia de la *prova di resistenza* o prueba de perjuicio

para anular un acto dictado sin audiencia previa. Asimismo, la *Cassazione* ha tenido que compatibilizar sus criterios con las directrices emanadas del Tribunal de Justicia de la UE, que reclamaban una mayor protección del derecho de defensa en procedimientos tributarios con base en el Derecho de la Unión.

La cuestión relativa a la obligatoriedad del *contraddittorio* previo ha constituido durante años uno de los puntos más controvertidos del Derecho tributario italiano, especialmente en la distinción entre tributos armonizados y no armonizados. El verdadero punto de inflexión se produjo con la sentencia de las *Sezioni Unite* de la Corte di Cassazione n° 24823, de 9 de diciembre de 2015, que puso fin a una prolongada etapa de incertidumbre jurisprudencial marcada por pronunciamientos contradictorios.

En esta decisión plenaria, la *Cassazione* procedió a unificar doctrina y estableció una diferenciación clara y sistemática. En relación con los tributos no armonizados, esto es, la mayor parte de los impuestos internos como el IRPEF, el IRES, el IRAP o los tributos locales, afirmó que no existe un deber general de la Administración de entablar un *contraddittorio* con el contribuyente antes de la emisión del *avviso di accertamento*, salvo que una norma legal nacional lo imponga expresamente para el supuesto concreto. En consecuencia, la ausencia de un trámite de audiencia previa no determina la nulidad del acto cuando se trata de impuestos internos y el legislador italiano no ha previsto tal garantía de manera específica. Con ello, las *Sezioni Unite* consolidaron la orientación mayoritaria que negaba la existencia de un principio general implícito de contradicción en materia de tributos internos, descartando que el art. 12, apartado 7, del “Statuto dei diritti del contribuente” pudiera ser interpretado como consagración de un derecho general de audiencia más allá de los casos expresamente regulados.

El planteamiento es sensiblemente distinto respecto de los tributos armonizados por el Derecho de la Unión, fundamentalmente el impuesto sobre el valor añadido y los derechos aduaneros. En este ámbito, la *Cassazione* reconoció la existencia de una obligación general de *contraddittorio endoprocedimentale* que no deriva del Derecho interno, sino directamente del ordenamiento europeo. Apoyándose de forma expresa en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular en decisiones como *Sopropé* y *Kamino*, las *Sezioni Unite* afirmaron que, en materia de IVA y demás impuestos armonizados, la Administración financiera italiana está obligada a ofrecer al contribuyente la posibilidad de ser oído antes de adoptar un acto de liquidación definitivo, incluso cuando la normativa nacional guarde silencio al respecto.

La consecuencia jurídica de la vulneración de este derecho de audiencia en el ámbito de los tributos armonizados es la nulidad del acto administrativo resultante, si bien condicionada al cumplimiento de la denominada *prova di resistenza*. Esto

implica que el contribuyente debe demostrar que la falta de contradicción previa no fue un mero vicio formal inofensivo, sino que le privó efectivamente de la posibilidad de aportar elementos o argumentos que habrían podido influir en el contenido final del acto. De este modo, la sentencia articula un modelo diferenciado y matizado, en el que la intensidad de las garantías procedimentales depende no solo del tipo de tributo, sino también de la fuente normativa que lo rige y del grado de incidencia del Derecho de la Unión en la configuración del procedimiento administrativo tributario.

En cuanto a la *prova di resistenza*¹¹, esto es, la necesidad de demostrar perjuicio, las *Sezioni Unite* 24823/015, no obstante, añadieron un importante matiz: incluso en tributos armonizados donde rige la obligatoriedad del *contraddittorio*, la anulación del acto por falta de audiencia no es automática, sino que depende de que se cumpla un criterio de relevancia de la violación. En concreto, recogiendo la propia doctrina del TJUE, señalaron que la nulidad del acto solo procede si “en ausencia de tal irregularidad, el procedimiento podría haber conducido a un resultado distinto”. Esta es la formulación italiana de la *prova di resistenza*: en juicio, debe valorarse si la falta de *contraddittorio* privó al contribuyente de la posibilidad de aportar elementos que pudieran haber influido en la decisión administrativa. No se exige certeza de que la decisión habría sido diferente, sino la mera potencialidad no descartada de un resultado diferente. Dicho de otro modo, el contribuyente no tiene que probar que de haber sido oído definitivamente se le habría dado la razón (no debe demostrar que la decisión habría sido distinta, sino solo que no puede excluirse que hubiese podido defenderse más eficazmente). Pero sí debe al menos indicar qué alegaciones o pruebas le hubiera gustado presentar y que podrían no ser totalmente baladíos para el caso.

La *Cassazione* adoptó esta posición para evitar que la nulidad por falta de audiencia se convirtiera en un formalismo vacío o en un incentivo a estrategias dilatorias. Con la *prova di resistenza*, se pretendía que solo se anulen aquellos *avvisi* dictados sin escuchar cuando ello haya causado una concreta lesión de defensa para el contribuyente. Si, por ejemplo, el contribuyente en juicio no es capaz de señalar ningún argumento nuevo que habría presentado de haber sido oído (es decir, si su defensa es igual ahora que la que hubiera hecho antes), entonces la ausencia de *contraddittorio* se considera inofensiva y el acto puede confirmarse.

Tras la sentencia de 2015, la jurisprudencia de la *Cassazione* fue en general aplicando estos principios. Por ejemplo, en la sentencia n. 701/2019 (Sez. Trib., 15/01/2019), la Corte reafirmó la necesidad de realizar la *prova di resistenza* para determinar la relevancia de la falta de *contraddittorio*, especialmente en IVA. También ordenanzas posteriores, como la n. 19394/2022 (16/06/2022), reiteraron que para

11 Succio, F.: “La ‘prova di’, cit., p.7.

tributos no armonizados (caso típico: IRPEF) no existe obligación de activar el *contraddittorio* previo salvo disposición expresa, de acuerdo con la doctrina de las SS.UU. 2015¹². Por tanto, hasta fechas muy recientes, el panorama era estable: la mayoría de los impuestos (no armonizados) no daban derecho a audiencia previa salvo inspección con acceso (por art. 12.7 Statuto) u otros casos particulares; en IVA y aduanas sí, pero con la *prova di resistenza* evaluada caso por caso¹³.

Esto panorama dio un giro con dos desarrollos en los años 2023 y 2024.

Por un lado, la *Cassazione*, ante nuevas cuestiones, se mostró dispuesta a revisar la doctrina de la *prova di resistenza*. La *Sezione Tributaria* planteó en la *Ordinanza* interlocutoria n. 7829 de 22/3/2024 remitir a las *Sezioni Unite* la cuestión de si los criterios fijados en 2015 seguían siendo válidos y plenamente alineados con los principios de la UE. En esa ordenanza se señalaron posibles “desalineamientos entre los principios de la Unión y los fijados por la jurisprudencia nacional” sobre la eficacia del *contraddittorio*, sugiriendo la necesidad de clarificar el contenido y límites de la prueba de resistencia. Básicamente, la *Cassazione* se pregunta si debería suavizarse o eliminarse la carga de demostrar perjuicio, a la luz de la jurisprudencia más reciente del TJUE que enfatiza fuertemente el derecho a ser oído. Este desarrollo indica una evolución jurisprudencial hacia una mayor protección del contribuyente, probablemente influida por que ahora el ordenamiento interno (con el D.Lgs. 219/2023) también ha reconocido el *contraddittorio* como obligatorio en general.

Por otro lado, y quizás de mayor impacto, como ya mencionamos, entró en vigor el D.Lgs. 219/2023 que introdujo el art. 6-bis en la Ley 212/2000, haciendo obligatorio el *contraddittorio* previo para todos los *avvisi di accertamento* impugnables desde abril de 2024¹⁴. Esta reforma legislativa en cierto modo supera el debate jurisprudencial: al haber ahora una norma general, la distinción armonizada/no armonizado pierde relevancia para el futuro, ya que todas las liquidaciones deberán ir precedidas de un aviso y oportunidad de alegaciones, salvo contadas excepciones. Asimismo, cabe esperar que, habiendo una obligación legal explícita, si se incumple el *contraddittorio*, la sanción de nulidad del acto sea directa sin necesidad de exigir al contribuyente que demuestre el perjuicio (porque la falta de un requisito procedimental obligatorio por ley se considerará suficiente vicio de forma invalidante). De hecho, la literatura reciente apunta que con el “nuevo

12 Sez. Trib. ordinanza n. 21873 del 2 agosto 2024 (ECLI:IT:CASS:2024:21873CIV).

13 TESAURO, F.: “Il contraddittorio endoprocedimentale dopo le Sezioni Unite 2015”, *Rassegna Tributaria*, (2016). Vol. LX, p.15.

14 Dipartimento per il Programma di Governo, “D.lgs. Statuto”, cit., p. 3.

sistema no sirve ya ninguna *prova di resistenza*¹⁵, al menos para actos sujetos al nuevo régimen.

En cuanto a otras facetas jurisprudenciales, también hay que destacar la actuación de la *Corte Costituzionale* italiana en este campo. Por ejemplo, la Sentencia núm. 132/2020 del Tribunal Constitucional declaró inconstitucional una norma que impedía siempre impugnar un acto por vicios formales si no se alegaron en sede administrativa, reconociendo la importancia de las garantías procedimentales. Aunque no se pronunció directamente sobre el *contraddittorio* general (que no estaba en la ley entonces), envió señales favorables a la tutela del derecho de defensa en vía administrativa¹⁶.

La doctrina italiana ha jugado un rol crítico, con numerosos estudios que abogaban por la introducción de un principio general de contradicción. Autores como Tesauro, Falsitta, y Pistone argumentaron que el derecho de defensa debía permear todo el procedimiento tributario, citando principios constitucionales (arts. 24 y III de la Constitución italiana) y la influencia europea. Estas voces, junto con la comparativa con otros ordenamientos (incluido el español), presionaron para la reforma legal que finalmente llegó en 2023.

IV. ANÁLISIS COMPARATIVO SISTEMÁTICO: DIFERENCIAS Y SIMILITUDES.

Sobre la base de lo expuesto, resulta posible comparar de forma sistemática el modelo español de procedimiento inspector y el modelo italiano de *accertamento*. La comparación no es meramente descriptiva. Permite identificar diferencias de arquitectura institucional, de técnica procedimental y, sobre todo, de cultura garantista. También deja entrever, a partir de la reforma de 2023, una tendencia de convergencia que no debe exagerarse, pero tampoco minimizarse.

I. Diferencias estructurales e institucionales.

En España, las actuaciones de inspección tributaria se encuadran, con carácter general, en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin perjuicio de las competencias autonómicas en tributos cedidos u otros ámbitos específicos. Los órganos de Inspección actúan mediante unidades internas especializadas por impuestos o sectores, y sus funcionarios ostentan la condición de agentes de la autoridad. El esquema es predominantemente integrado. La misma unidad suele investigar, documentar, proponer y, en definitiva, conducir el itinerario que culmina en la liquidación administrativa derivada de las actuaciones.

15 CISELLO, A.: “*Prova di resistenza in concreto per il contraddittorio preventivo*”, EutekneINfo, Il Quotidiano del commercialista, 2025.

16 TESAURO, F.: “Il contraddittorio”, cit., p. 15.

Italia ofrece una distribución orgánica distinta. La función de control se reparte entre la *Agenzia delle Entrate*, que asume con frecuencia controles de escritorio y la emisión de los *avvisi*, y la Guardia di Finanza, con perfil de policía tributaria, que interviene de modo especialmente relevante en verificaciones de campo. Lo característico es la relativa separación entre quien realiza la actividad de auditoría o constatación fáctica y quien formaliza el acto “liquidatorio”. Los informes y actas de verificación, singularmente el *processo verbale di constatazione*, se elevan a la Agencia, y es esta quien adopta el *avviso di accertamento*. Estructuralmente, ello aproxima el modelo italiano a una lógica bifásica, mientras que el español tiende a la continuidad orgánica dentro del mismo circuito inspector.

Esta divergencia se proyecta también sobre la técnica normativa. España dispone de una ley marco general, la Ley General Tributaria, y de un desarrollo reglamentario que proporcionan coherencia sistémica a las actuaciones inspectoras, con principios comunes y reglas uniformes, entre ellas un régimen general de duración del procedimiento. Italia, en cambio, ha operado durante largos años sin un auténtico código procedimental tributario unificado. La disciplina se encontraba dispersa entre el “Statuto dei diritti del contribuente” y múltiples disposiciones sectoriales según el tributo o el tipo de verificación. Esa fragmentación generaba un mapa desigual de garantías. El *contraddittorio* podía resultar obligatorio en el IVA por derivación del Derecho de la Unión, pero no en impuestos internos, y la duración de verificaciones presenciales tenía límites estatutarios sin que existiera una regla equivalente para controles de escritorio. La reforma de 2023, con la introducción del art. 6-bis en la Ley 212/2000, supone un avance hacia la homogeneización, al menos en lo relativo al *contraddittorio*, y dibuja un marco más coherente que el precedente, aunque todavía lejos de la sistematicidad española.

Existe, además, una diferencia conceptual importante. El ordenamiento español separa con nitidez la esfera de gestión y la esfera de inspección, y articula procedimientos diferenciados como la verificación de datos, la comprobación limitada y la inspección propiamente dicha, cada uno con su régimen y límites. Esa compartimentación convierte la elección del procedimiento en un elemento jurídico relevante, a menudo litigioso, pero permite calibrar la intensidad del control y anclarla en presupuestos normativos predeterminados. Italia, por su parte, utiliza el término amplio *accertamento* como paraguas, sin tipologías procedimentales tan delimitadas. Ello concede flexibilidad a la Administración, pero reduce la previsibilidad del contribuyente, que no siempre dispone de una “etiqueta procedimental” clara que le anticipe el alcance, el estándar probatorio o las garantías aplicables.

También difiere el modo de culminación formal del control. En España, el documento central es el acta de inspección, con su tipología de conformidad,

disconformidad o acuerdo, que ordena el cierre de actuaciones y estructura la dialéctica con el obligado tributario. Tras el acta, la Inspección dicta la liquidación, que es el acto impugnabile. En Italia, el *avviso di accertamento* es el propio acto final, unilateral, motivado y notificado, que incorpora hechos, fundamentos y cuantificación de impuesto y sanciones. Si hubo verificación, el PVC antecede como documento de constatación, pero no es, por regla general, un acto impugnabile, ni exige respuesta inmediata, salvo la posibilidad de presentar *memorie* en el plazo previsto. La firma del contribuyente, tan significativa en el diseño español para fijar conformidad o disconformidad, carece de equivalente funcional en el *avviso*, que se configura como manifestación unilateral de la potestad "liquidatoria".

2. Diferencias funcionales y de garantías.

La diferencia tradicional más visible ha sido el derecho de audiencia previa. En España, el trámite de audiencia se inserta en el procedimiento inspector como una pieza estructural que precede a la resolución y permite al contribuyente conocer, rebatir y completar el material fáctico y jurídico antes de que se dicte la liquidación. El sistema está construido sobre la premisa de que el contradictorio integra la regularidad del procedimiento. Italia, hasta 2023, no reconocía un derecho general de audiencia previa en sentido fuerte para los tributos internos, salvo supuestos específicos, destacadamente tras verificaciones presenciales por la vía del art. 12.7 del Statuto, o en procedimientos concretos previstos por ley. La reforma de 2023 altera este panorama y llena un vacío de gran densidad garantista. Desde el punto de vista funcional, no es un ajuste menor. Es una modificación de cultura procedimental, porque obliga a reordenar los tiempos de decisión y a institucionalizar un espacio de interlocución que antes era excepcional o sectorial.

La cuestión se conecta con otra divergencia especialmente expresiva, la carga de alegar y acreditar la indefensión. En España, como regla, no se exige al contribuyente demostrar qué habría alegado si no se le hubiera escuchado, porque el sistema presupone que se le escucha. Si se omitiera el trámite de audiencia en un caso en que resulta exigible, el vicio se encuadra típicamente en la indefensión procedimental y conduce a la anulación sin necesidad de un juicio adicional sobre la hipotética utilidad de las alegaciones. Italia, en cambio, ha desarrollado la conocida *prova di resistenza*, que exige al contribuyente, en sede contenciosa, mostrar que la falta de *contraddittorio* no fue un formalismo inocuo, sino que le privó de aportar elementos capaces de influir en el contenido del acto. Esta técnica ha permitido que, incluso constatada la vulneración del derecho de audiencia en ámbitos como el IVA, el juez mantenga la validez del *avviso* si entiende que las defensas omitidas eran irrelevantes o puramente dilatorias. La distancia entre ambos enfoques revela dos modelos de garantía distintos. Uno considera la audiencia parte indisoluble de la regularidad procedimental. El otro, al menos en su construcción jurisprudencial

clásica, tiende a valorar el contradictorio también en términos de eficacia causal sobre el resultado.

Los plazos y la duración de las actuaciones muestran igualmente una tensión distinta entre eficiencia y seguridad jurídica. España establece una duración limitada del procedimiento inspector, con un régimen general y modulaciones para supuestos complejos, y prevé consecuencias jurídicas por exceder el plazo. El objetivo es reducir la incertidumbre del contribuyente y evitar procedimientos indefinidos. Italia ha orientado históricamente su sistema más hacia los plazos de caducidad o prescripción para notificar el acto, de modo que el control podía prolongarse mientras el *avviso* se notificase dentro del límite legal. La contrapartida italiana ha sido, en cambio, la limitación del tiempo de presencia física de los verificadores en el domicilio empresarial, con la finalidad de minimizar la interferencia en la actividad económica. España no computa, por regla general, días de visita con ese detalle, aunque en la práctica alterna requerimientos, comparecencias y periodos de análisis documental.

Por último, la motivación del acto y el acceso al expediente operan como garantías comunes, aunque con matices relevantes. Ambos ordenamientos exigen motivación suficiente. En España, el acta y la liquidación deben recoger hechos y fundamentos jurídicos de manera que el contribuyente pueda comprender la razón de la regularización y articular defensa. En Italia, el *avviso* ha de exponer los presupuestos fácticos y las razones jurídicas, y la jurisprudencia ha enfatizado la motivación con especial intensidad precisamente en escenarios de ausencia o debilidad del *contraddittorio*. También se aprecian diferencias prácticas en el acceso a determinados elementos del expediente, particularmente cuando la Administración se apoya en datos de terceros. El esquema español tiende a integrar la contradicción probatoria en el propio procedimiento, comunicando los elementos utilizados para que puedan ser discutidos. En Italia, no siempre existe un deber equivalente de comunicación en fase administrativa, lo que ha reforzado el papel del proceso tributario como espacio principal de contradicción.

En conjunto, el contraste muestra dos tradiciones procedimentales. La española, más codificada y compartimentada, con un procedimiento inspector fuertemente estructurado y con garantías integradas de forma estable. La italiana, históricamente más fragmentaria, con una administración dotada de mayor elasticidad en los modos de control y con garantías que, durante años, han dependido en gran medida del tipo de tributo, de la modalidad de verificación y de la fuente normativa aplicable. La reforma de 2023 introduce un elemento de convergencia innegable, pero la convergencia real dependerá de cómo se aplique el *contraddittorio* generalizado, de su traducción en prácticas administrativas consistentes y del modo en que la jurisprudencia module, o no, la lógica de la *prova di resistenza* en el nuevo escenario.

V. CONCLUSIONES.

Del análisis realizado emergen varias conclusiones críticas sobre el procedimiento inspector tributario en España e Italia.

En primer lugar, modelos históricamente divergentes, pero en los últimos años debido a las reformas que han hecho los dos países, sobre todo Italia, son más similares: España adoptó un modelo con garantías procedimentales explícitas en la ley (trámite de alegaciones, plazo máximo, etc.), reflejando la influencia del derecho administrativo general español. Italia, en cambio, tuvo un modelo más flexible y fragmentario, confiando en la *ex post* corrección judicial de posibles abusos (lo cual se vio en las sentencias de *Cassazione* desarrollando principios supletoriamente). Italia ha introducido reformas que la acercan al estándar español (*contraddittorio* preventivo generalizado, límites a permanencia en inspección, etc.). Ambos países están hoy más alineados en cuanto a reconocer que el derecho de contradicción y la buena administración son esenciales en materia tributaria.

En segundo lugar, importancia de la jurisprudencia en la garantía de los derechos: Tanto el Tribunal Supremo español como la *Corte di Cassazione* italiana han jugado roles determinantes. En España, el TS ha afinado la interpretación de la LGT para asegurar que ni la Administración ni los contribuyentes excedan sus facultades: por ejemplo, delimitando qué puede hacer la gestión vs. inspección, o evitando que la Inspección se eternice sin consecuencias. En Italia, la *Cassazione* impuso la regla del *contraddittorio* en IVA antes de que el legislador actuara, y ahora cuestiona la *prova di resistenza* porque percibe que puede ser contraria a la efectividad del derecho de defensa. Esto demuestra que la jurisprudencia actúa como guardián de la legalidad y de los derechos fundamentales, impulsando incluso cambios legislativos cuando detecta desajustes.

En tercer lugar, balance entre eficacia recaudatoria y derechos del contribuyente: Un tema crítico en cualquier sistema tributario es encontrar el punto de equilibrio entre permitir que la Hacienda Pública ejerza un control efectivo contra el fraude y errores, y al mismo tiempo no vulnerar garantías básicas del contribuyente ni obstaculizar la actividad económica con burocracia excesiva. Del estudio comparativo se desprende que: - España tiene tendencia ligeramente a favor de la seguridad jurídica del contribuyente (con plazos perentorios, trámites garantizados), lo cual a veces se ha criticado por dar demasiado margen a posibles conductas dilatorias. No obstante, España ha dotado a la Inspección de amplias facultades de investigación (acceso a documentación, inspecciones domiciliarias con autorización, etc.) y herramientas como la prescripción del delito fiscal separada de la tributaria para casos graves buscando eficacia por otras vías. - Italia, tradicionalmente, privilegiaba la eficacia recaudatoria, permitiendo a la Administración actuar con menos formalidades previas, confiando en que

cualquier extralimitación se corregiría en sede judicial. Esto pudo suponer cargas procesales fuertes a contribuyentes (tener que litigar para hacer valer derechos que en otros países se reconocían en sede administrativa). La evolución actual indica que Italia reconoce que proteger desde el inicio al contribuyente no está reñido con la eficacia, sino que puede mejorar la legitimidad y aceptación del sistema tributario, disminuyendo litigios y aumentando la cooperación voluntaria.

En cuarto lugar, persistencia de diferencias formales y culturales: Pese a la convergencia normativa, seguirán existiendo diferencias derivadas de la idiosincrasia jurídica y administrativa:

- España mantiene una separación institucional entre gestión e inspección, con cultura de especialización técnica en Inspección. Italia funciona más por casos integrales llevados en combo por "GdF" y *uffici*. Esto puede hacer que la experiencia del contribuyente frente a una inspección sea distinta: en España, se dialoga con el inspector que luego propone la liquidación; en Italia, se trata con auditores que luego pasan el caso a la oficina que notifica el acto.

- Los plazos de prescripción y caducidad difieren: la mentalidad española es de 4 años de prescripción con carácter general; la italiana es de 5 años y no hay "caducidad" del procedimiento interno. Esto incide en la estrategia de cierre de casos (en España la administración se apura a terminar antes de 18 meses; en Italia puede espaciar la actividad).

En conclusión, el estudio comparativo revela que, aunque España e Italia partieron de enfoques diferentes en la gestión de sus procedimientos de inspección tributaria, la evolución doctrinal, jurisprudencial y normativa reciente los está llevando a un terreno común donde priman los principios del Estado de Derecho: legalidad, seguridad jurídica, derecho de defensa y tutela judicial. Cada sistema mantiene sus peculiaridades, pero las diferencias estructurales y procesales tienden a reducirse bajo la influencia de valores compartidos a nivel europeo. Este proceso de convergencia refuerza la protección de los derechos de los contribuyentes sin menoscabar la capacidad de los Estados para controlar y recaudar los tributos debidos, lo que en última instancia redundará en un sistema tributario más justo, equilibrado y legítimo ante los ojos de la sociedad.

BIBLIOGRAFÍA

ANDOLINA, E.: "Tutela giurisdizionale in caso di accesso fiscale al domicilio", *Processo Penale e Giustizia*, 2025.

BARGAGLI, M.: "Segreto Professionale: normativa e profili procedurali", *FiscalFocus*, 15 ottobre 2025.

GROSSI, G.: "Accesi, ispezioni, verifiche", *Fondazione per la promozione della cultura professionale e dello sviluppo economico*, 2020.

GRUPO 24 ORE/ LEX 24.: "Accesi, ispezioni, verifiche", *Gazzeta Ufficiale Repubblica Italiana*, de 11 de noviembre de 1972, núm. 292.

INGRAO, G.: "Le invalidità degli atti dell'Amministrazione finanziaria alla luce delle nuove previsioni introdotte dalla riforma tributaria del 2023", *Giurisprudenza delle imposte*, Fascicolo 2/2024 - Vol. XCVII.

PISTONE, P., "Tax Procedures and Taxpayer's Rights in EU and International Law." *IBFD*, Amsterdam, 2019.

ROCCO, B.: "Le modalità di accertamento del reddito d'impresa", *Giustizia Tributaria*, 2020.

ROSSI, M.: "Le recenti modifiche alla procedura ispettiva: il contraddittorio necessario e l'incidenza della giurisprudenza CEDU", *Rivista di Diritto Tributario*, 2024, núm. 3(2).

SUCCIO, F.: "La 'prova di resistenza' resiste?", *Rivista di Diritto Tributario*, (Comentario a Cass. ord. 7829/2024 y riforma fiscale, 2024.

TESAURO, F.: "Il contraddittorio endoprocedimentale dopo le Sezioni Unite 2015", *Rassegna Tributaria*, 2016, Vol. LX.

TOVILLA MORÁN, J. M.: "El principio de especialidad atribuye en exclusiva al procedimiento de inspección, (Comentario a STS 412/2021)", *Taxlandia*, 2021.

TOZZI, M. y ANTICO, G.: "Accertamento e Contenzioso", *Euroconference editoria*, 2021, núm. 69.

VILLANI, M y ATTANASI, F.: "Gli Accertamenti tributari e la tutela del segreto professionale", *Studio Legale Tributario Avv. Maurizio Villani*, 3 de junio de 2016.

VILLANI, M y ZIZZARI.S.: "Verifiche fiscali italiane e violazione dell'Art. 8 della CEDU: La Corte di Strasburgo, il legislatore nazionale e la Cassazi", *Studio Legale Tributario Avv. Maurizio Villani*, 2015.