



Tema 8 Actuaciones y procedimientos de inspección

Contenido:

- Actuaciones y procedimiento de inspección: funciones y facultades.
- Documentación de las actuaciones de inspección. La personación de la inspección en el domicilio o locales del contribuyente.
- El procedimiento de inspección: iniciación, desarrollo y terminación.
- Las medidas cautelares en el procedimiento inspector.

Funciones de la Inspección

De acuerdo con el artículo 141 de la LGT, las funciones de la Inspección de los tributos serán:

- La investigación de los supuestos de hecho.
- La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones.
- La **obtención de información**, de acuerdo con lo establecido en los Arts. 93 y 94 de la LGT.
- La comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas, etc.
- La comprobación del cumplimiento de los requisitos para beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales.
- La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas.
- La **práctica de las liquidaciones tributarias** resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.
- La realización de actuaciones de comprobación limitada.
- El **asesoramiento e informe** a órganos de la Administración pública.
- La realización de **las intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente**, que se registrarán por lo dispuesto en su normativa específica y, en defecto de regulación expresa, por las normas relativas a las actuaciones y procedimiento de inspección de la LGT, con exclusión del artículo 149.
- Las demás que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes.

El ejercicio de las funciones de inspección tributaria corresponderá a:

- Los órganos con funciones inspectoras de la AEAT en los términos establecidos en la normativa aplicable.
- Los órganos de la Dirección General del Catastro que tengan atribuida la inspección catastral.

Los órganos con funciones inspectoras de la AEAT ejercerán sus funciones respecto a:

- Aquellos cuya aplicación corresponda a la Administración tributaria del Estado.
- Los tributos cedidos de las CCAA
- El Impuesto sobre Actividades Económicas en el ámbito local

Facultades de la Inspección

Examen de la documentación necesaria

Nos indica el artículo 142.1 LGT que las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el **examen** de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

El artículo 171 del RGAT desarrolla esta cuestión indicando que

Se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios:

- a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas.
- b) Contabilidad, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias.
- c) Libros registro establecidos por las normas tributarias.
- d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.
- e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con transcendencia tributaria.

Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector esta documentación, que podrá ser analizada directamente, y de la que se podrán obtener copias en cualquier soporte.

Cuando el personal inspector solicite al obligado tributario datos, **informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición inmediata** de la Administración tributaria, se concederá con carácter general un plazo de **10 días hábiles**, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento. El plazo concedido para la contestación a las reiteraciones de los requerimientos de información que no deba hallarse a disposición inmediata de la Administración tributaria será con carácter general de 5 días hábiles.

Precisión.

La documentación que debe estar a disposición inmediata es la recogida en el artículo 171 RGAT.

Cuando los sujetos obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas a los que se refiere el artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones



Públicas, **aporten documentación directamente al órgano** de inspección actuante en el curso de su comparecencia, **podrá ser admitida por éste con el objeto de lograr la eficacia de la actuación administrativa**. En caso de admitirse, el obligado tributario no estará obligado a remitir tales documentos por medios electrónicos.

Entrada y reconocimiento de fincas. Artículo 142.2 LGT

Los funcionarios y demás personal que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imposables o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Para el acceso a los lugares mencionados en el párrafo anterior de los funcionarios de la inspección de los tributos, **se precisará de un acuerdo de entrada de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine**, salvo que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraren otorguen su **consentimiento** para ello.

Cuando para el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el **domicilio constitucionalmente protegido** del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley. La solicitud de autorización judicial requerirá incorporar el acuerdo de entrada a que se refiere el mencionado artículo, suscrito por la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine

Los funcionarios de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que estimen necesarias. Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados.

Se considerará que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la LGT, **prestan su conformidad** a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo.

Si se produce la **revocación del consentimiento** del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de inspección, antes de la finalización de estas, podrán adoptar las medidas cautelares que resulten procedentes.

Importante.

No vale cualquier cosa como consentimiento. Hablando en plata: Si llamamos a un timbre de una empresa y el recepcionista, amablemente, nos dice "adelante, ¿Qué querían?", no nos está dando consentimiento a las actuaciones, simplemente está siendo correcto.

El consentimiento ha de ser informado, es decir, hemos de indicar a lo que vamos y si después de eso nos dicen, adelante, ahí si hay consentimiento.

Si después de ese consentimiento informado cambia de idea, podremos tomar medidas cautelares antes de irnos.

Obligación de colaborar con la Inspección. artículo 142.3 LGT

El obligado tributario que hubiera sido requerido por la inspección **deberá personarse, por sí o por medio de representante**, en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar o tener a disposición de la inspección la documentación y demás elementos solicitados.

Excepcionalmente, y de forma motivada, la inspección podrá incluso requerir la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija.

Cuando el personal inspector se persone sin previa comunicación en el lugar donde deban practicarse las actuaciones, el obligado tributario o su representante deberán atenderles si estuviesen presentes. **En su defecto, deberá colaborar en las actuaciones cualquiera de las personas encargadas o responsables de tales lugares**, sin perjuicio de que en el mismo momento y lugar se pueda requerir la continuación de las actuaciones en el plazo que se señale y adoptar las medidas cautelares que resulten procedentes.

El obligado tributario o su representante deberán hallarse presentes en las actuaciones inspectoras cuando a juicio del órgano de inspección sea preciso para la adecuada práctica de aquellas.

Consideración de agentes de la autoridad

El artículo 142.4 de la LGT establece que los funcionarios que desempeñen funciones de inspección serán considerados agentes de la autoridad y deberán acreditar su condición, si son requeridos para ello, fuera de las oficinas públicas.

Las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario a los funcionarios para el ejercicio de las funciones de inspección.

Otras facultades de la inspección

En los puertos, estaciones de ferrocarril y de los demás transportes terrestres, en los aeropuertos o en los mercados centrales, mataderos, lonjas y lugares de naturaleza análoga, se permitirá libremente la entrada del personal inspector a sus estaciones, muelles, oficinas y demás instalaciones para la toma de datos de facturaciones, entradas y salidas u otros similares, y se podrá requerir a los empleados para que ratifiquen los datos y antecedentes tomados.

Asimismo, el personal inspector está facultado para:

- Recabar información de los trabajadores sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen.
- Realizar mediciones o tomar muestras, así como obtener fotografías, croquis o planos.
- Recabar el dictamen de peritos. en los órganos con funciones de inspección podrá prestar sus servicios el personal facultativo.
- Exigir la exhibición de objetos determinantes de la exacción de un tributo.
- Verificar los sistemas de control interno de la empresa.



- Verificar y analizar los sistemas y equipos informáticos mediante los que se lleve a cabo la gestión de la actividad económica.

Documentación de las actuaciones inspectoras

Diligencias

De acuerdo con el artículo 99.7 LGT, son documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias.

De acuerdo con el artículo 98 RGAT, el contenido mínimo de las Diligencias será:

- Lugar y fecha de expedición.
- Nombre, apellidos y firma de la persona al servicio de la Administración tributaria interviniente.
- Nombre, apellidos y NIF de la persona con la que se entienden las actuaciones, así como el carácter o representación.
- Identificación completa del obligado tributario al que se refieren las actuaciones.
- Procedimiento o actuación en cuyo curso se expide.
- Hechos y circunstancias que se hagan constar.
- Las alegaciones o manifestaciones con relevancia tributaria realizadas, en su caso, por el obligado tributario, entre las que deberá figurar la conformidad o no con los hechos y circunstancias que se hacen constar.

No necesitan un modelo preestablecido, pero cuando fuese posible, se extenderán en él.

Las diligencias podrán suscribirse mediante firma manuscrita o electrónica.

Las diligencias **serán firmadas** por el personal al servicio de la Administración tributaria que practique las actuaciones y por la persona o persona con quienes se entiendan estas, a las que se les entregará un ejemplar. En el caso de diligencias que se suscriban mediante firma electrónica, la entrega del ejemplar se podrá sustituir por la entrega de los datos necesarios para su acceso por medios electrónicos adecuados.

Cuando la persona con quien se entiendan las actuaciones se negase a firmar la diligencia o no pudiese hacerlo, se hará constar así en ella, sin perjuicio de la entrega del ejemplar correspondiente. Si se negase a recibir la diligencia o los datos necesarios para su acceso por medios electrónicos adecuados, se hará constar así en ella, y, en su caso, **se considerará un rechazo a efectos de lo previsto en el artículo 111** de la LGT.

No obstante, cuando la naturaleza de las actuaciones cuyo resultado se refleje en una diligencia no requiera la presencia de persona alguna para su realización, la diligencia será firmada por el personal al servicio de la Administración que realice la actuación, y de la misma se remitirá un ejemplar al obligado tributario o se le pondrá de manifiesto en el correspondiente trámite de audiencia o de alegaciones.

Las diligencias se incorporarán al expediente, y cuando recojan hechos o circunstancias que puedan tener incidencia en otro procedimiento de aplicación de los tributos o sancionador se remitirá copia al órgano competente.

Comunicaciones

Son documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad.

Las comunicaciones **podrán incorporarse al contenido de las diligencias** que se extiendan.

Contenido: De acuerdo con el artículo 97 del RGAT constarán, al menos, los siguientes datos:

- Lugar y fecha de su expedición.
- Nombre y apellidos o razón social y NIF de la persona o entidad a la que se dirige.
- Lugar al que se dirige.
- Hechos o circunstancias que se comunican o contenido del requerimiento que se realiza mediante la comunicación.
- Órgano que la expide y nombre y apellidos y firma de la persona que la emite.

Las comunicaciones se notificarán al obligado y se incorporarán al expediente.

Informes

De acuerdo con el artículo 99.7 LGT, los órganos encargados de la aplicación de los tributos, en general, deberán emitir informe:

- Cuando se complementen las diligencias que recojan hechos o conductas que pudieran ser constitutivos de infracciones tributarias y no corresponda al mismo órgano la tramitación del procedimiento sancionador.
- Cuando se aprecien indicios de delito contra la HP y se remita el expediente al órgano judicial o al Ministerio Fiscal.

En el procedimiento inspector **está prevista la emisión de informes:**

- **Actas de disconformidad.** En él, se expondrán los fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización.

Precisión.

Desde el 12 de julio de 2021 este informe deja de ser preceptivo para convertirse en optativo para el actuario de acuerdo con la Ley 11/2021 de prevención del fraude.

- Cuando resulte aplicable el método de **estimación indirecta.**

Procedimiento de inspección

Inicio. Los planes de inspección.

El artículo 116 de la LGT nos indica que **el Plan de control tributario tendrá carácter reservado**, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen

El artículo 170 del RGAT desarrolla este precepto de la ley indicando que cada Administración tributaria integrará en el Plan



de control el plan o los **planes parciales de inspección**, que se basarán en los criterios de riesgo fiscal, oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes.

El plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate.

Los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos, es decir, **el contribuyente no tiene derecho a conocer el motivo de su carga en plan, o lo que es lo mismo, el motivo por el cual se le inspecciona.**

La determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa.

Inicio del Procedimiento Inspector

Por lo que respecta al inicio del procedimiento de inspección, el artículo 147 de la LGT señala que podrá iniciarse:

- De oficio
- A petición del obligado tributario, en los términos del artículo 149 de la LGT

Iniciación de oficio del procedimiento inspector

Se iniciará generalmente mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale y tenga a disposición o aporte la documentación y demás elementos que se estimen necesarios.

El artículo 87.4 del RGAT señala que **deberá concederse al obligado tributario un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la comunicación de inicio**, para que comparezca, aporte la documentación requerida y la que considere conveniente, o efectúe cuantas alegaciones tenga por oportunas, salvo en los casos de personación.

Importante.

Esta es una cuestión que es muy recurrente en los exámenes. Por ejemplo, se puede poner una fecha de puesta a disposición en el buzón y una fecha para la comparecencia y a partir de ahí hemos de ver si desde la fecha en que se entiende notificada por expiración y la fecha de comparecencia hay ese margen de 10 días.

El artículo 177.2 del RGAT nos indica que, cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones, **el procedimiento de inspección podrá iniciarse sin previa comunicación mediante personación** en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial. En este caso, las actuaciones se entenderán con el obligado tributario si estuviese presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares.

Precisión.

Si el inicio se hace mediante personación y esa actuación se lleva a cabo ante el obligado tributario la siguiente actuación se puede llevar a cabo incluso al día siguiente. De todas formas, el artículo 87.4 RGAT nos dice que, **salvo en los supuestos de iniciación mediante personación, se concederá al obligado tributario un plazo no inferior a 10 días**, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la comunicación de inicio, para que comparezca, aporte la documentación requerida y la que considere conveniente, o efectúe cuantas alegaciones tenga por oportunas.

El inicio del procedimiento inspector produce los siguientes efectos:

- **La interrupción del plazo de prescripción** del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación y del plazo de prescripción para imponer las sanciones correspondientes en cuanto al tributo o tributos a que se refiera la actuación de comprobación e investigación, y para imponer sanciones tributarias por el incumplimiento de cualesquiera obligaciones o deberes afectados por las actuaciones inspectoras (artículo 189.3 de la LGT).
- **Los ingresos efectuados por el obligado tributario con posterioridad** al inicio de las actuaciones tendrán carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación que, en su caso, se practique, sin perjuicio de la aplicación de las infracciones tributarias que puedan corresponder. No se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso (artículo 87.5 del RGAT).
- **Las declaraciones** o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los Arts. 27 y 179.3 de la LGT, dicho de otro modo, estas declaraciones, autoliquidaciones o ingresos, en su caso, no se consideran realizados de manera espontánea.
- **Las contestaciones a las consultas tributarias** planteadas respecto a cuestiones relacionadas con el procedimiento inspector iniciado previamente no vincularán a la Administración, según el artículo 89.2 de la LGT.

Iniciación a petición del obligado tributario

De acuerdo con el artículo 149 LGT, todo obligado tributario que esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección **de carácter parcial** podrá solicitar que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, períodos afectados, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso.

La solicitud deberá efectuarse en **un plazo de 15 días a contar desde la notificación del inicio de las actuaciones** de carácter parcial, y se hará mediante escrito dirigido al Inspector-jefe correspondiente o mediante comunicación expresa al actuario, quien deberá recoger esta manifestación en diligencia y dará traslado de la solicitud al órgano competente para liquidar.

Contenido mínimo - Artículo 88.2 del RGAT



- Nombre y apellidos o razón social, NIF del obligado tributario y, en su caso, del representante.
- Razones y petición en que se concrete la solicitud.
- Lugar, fecha y firma del solicitante o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada.
- Órgano al que se dirige.

Plazo para resolver: Seis meses desde la solicitud, si bien, en caso de incumplir el plazo se entiende que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpen el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general.

Ejemplo.

Se inicia un procedimiento inspector sobre IRPF 2016 (plazo 30/06/2017) el 20 de octubre de 2020 en el que se indica como alcance la comprobación de una actividad económica. El contribuyente solicita la comprobación general en los plazos legales y la Administración no lo hace. Si aparece algún dato que indique la obtención de una ganancia patrimonial después del 30 de junio de 2021, no se podrá comprobar porque el inicio del procedimiento no habrá interrumpido la prescripción para ese elemento de la obligación tributaria.

La inadmisión de la solicitud por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 149 de la LGT, deberá estar motivada y será notificada al obligado tributario. **Contra el acuerdo de inadmisión no podrá interponerse recurso de reposición** ni reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que pueda reclamarse contra el acto o actos administrativos que pongan fin al procedimiento de inspección.

Precisión.

La Administración no puede desestimar la solicitud correctamente presentada, sólo puede “dejar de cumplir la obligación.

Carácter parcial o general

De acuerdo con el artículo 148 LGT, las actuaciones del procedimiento de inspección **tendrán carácter general**, salvo que se indique otra cosa en la comunicación de inicio del procedimiento o en el acuerdo motivado que modifique la extensión de las actuaciones o amplíe o reduzca su alcance.

Las actuaciones del procedimiento inspector **tendrán carácter parcial en los siguientes supuestos:**

- Cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación.
- Cuando se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, o cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable.
- Cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables

La extensión y el alcance general o parcial de las actuaciones deberán hacerse constar al inicio de estas mediante la correspondiente comunicación. Cuando el procedimiento de

inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o periodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y periodo comprobado. En caso de actuaciones de alcance parcial deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas.

En el curso del procedimiento, si se ponen de manifiesto razones para ello, **el órgano competente podrá acordar** de forma motivada:

- a) **La modificación de la extensión** de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación.
- b) **La ampliación o reducción del alcance** de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y periodos inicialmente señalados.

Precisión.

En muchos exámenes se pregunta por la posibilidad de ampliar la extensión a solicitud del obligado. La respuesta debe ser siempre negativa. El obligado puede solicitar la ampliación del alcance, pero no la extensión.

Así, si se inicia una comprobación de rendimientos una actividad de IRPF 2021 el contribuyente puede exclusivamente pedir la ampliación del alcance a general, pero no puede pedir la comprobación de algún elemento adicional. Del mismo modo tampoco puede pedir por ejemplo la comprobación del IVA 2021 o de IRPF 2020.

Plazo de duración de las actuaciones inspectoras (Art 150 LGT)

- El plazo general será de 18 meses
- El plazo será de 27 meses:
 - Si la Cifra Anual de Negocios sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas (5.700.000 € según artículo 263 de la Ley de Sociedades de Capital)
 - Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.
- Cuando se realicen **actuaciones inspectoras con diversas personas vinculadas** la concurrencia de las circunstancias señaladas en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a todos.

Precisión.

Es necesario que se lleven a cabo actuaciones inspectoras con las vinculadas, no sólo que exista la vinculación.

- En la comunicación de inicio del procedimiento inspector **se informará al obligado tributario del plazo** que le resulte aplicable.
- El final del procedimiento se produce cuando se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del procedimiento. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será



suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Dilaciones e interrupciones por causas no imputables a la Administración.

A los efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector **no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de la LGT** respecto de los periodos de interrupción justificada ni las dilaciones por causa no imputable a la Administración.

- Si se tendrán en cuenta cuando concurran en el tiempo con el procedimiento de declaración de responsabilidad a efectos del cómputo del plazo de este.
- Deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente.
- Se contarán por días naturales.

Precisión.

La forma correcta de contestar esta cuestión en un examen es decir que tal o cual cosa no afecta a la duración porque es una dilación y las dilaciones no se tienen en cuenta en el cálculo del plazo de duración del procedimiento inspector. Es decir, no vale con decir que no influye sino explicar el motivo por el que no influye.

Suspensión del plazo.

Las causas de suspensión son:

- a) La **remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción** competente sin practicar liquidación.
- b) La recepción de una **comunicación de un órgano jurisdiccional** en la que se ordene la suspensión.
- c) El planteamiento de un **conflicto ante las Juntas Arbitrales** previstas en los regímenes forales.
- d) La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva.

Precisión.

De acuerdo con el artículo 159.4 LGT, el plazo máximo para emitir el informe será de **tres meses** desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la comisión consultiva, **sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes.**

- e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones.
- f) La comunicación a las Administraciones afectadas de los elementos de hecho y los fundamentos de derecho de la regularización en los supuestos a los que se refiere el artículo 47 ter del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y aquellos supuestos de carácter análogo establecidos en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

- g) La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Salvo en el caso e), la inspección no podrá realizar ninguna actuación en relación al procedimiento suspendido.

- El procedimiento continuará por el plazo que reste.
- La suspensión de plazo **se comunicará al obligado tributario a efectos meramente informativos**, y producirá efectos desde que concurran las circunstancias antes enumeradas.
- La suspensión del cómputo del plazo tendrá efectos desde que concurran las circunstancias anteriormente señaladas, y finalizará cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión, se consiga efectuar la notificación o se constate la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor.

Días de cortesía

Al amparo de lo dispuesto en los artículos 150.4 LGT y 184 RGAT, el obligado tributario podrá solicitar uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo.

- Antes del trámite de Audiencia
- Mínimo 7 días naturales cada uno.
- Requisitos de solicitud:
 - Que se solicite directamente al órgano actuante con anterioridad a los siete días naturales previos al inicio del periodo al que se refiera la solicitud.
 - Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.
 - Que se aprecie que la concesión de la solicitud no puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones.
- **No podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales** para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

Se podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada

La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

La solicitud que cumpla los requisitos establecidos en el primer párrafo de este apartado se entenderá automáticamente concedida por el periodo solicitado, hasta el límite de los 60 días como máximo, con su presentación en plazo, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de que se inicie el periodo solicitado.

Se entenderá **automáticamente denegada la solicitud de un periodo inferior a 7 días.**

La notificación expresa de la concesión antes de que se inicie el periodo solicitado podrá establecer un plazo distinto al solicitado por el obligado tributario.



Extensión del plazo

A tenor de lo dispuesto en el artículo 150.5 LGT

- Si el obligado tributario manifiesta que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el **tercer requerimiento, su aportación posterior determinará** la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio.
- **Será de 6 meses** cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.
- También se extenderá en 6 meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias.

Precisión.

A estos efectos tienen las mismas consecuencias que no conteste en tres requerimientos o que tras el primero diga que no va a aportar, siempre que finalmente aporte.

Nueva regularización tras resolución judicial o Administrativa

De acuerdo con el artículo 150.7, cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto (18 o 27) o en seis meses, si este último fuera superior.

Se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento.

La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

Ejemplo.

Imaginemos que en un procedimiento inspector iniciado el 12 de marzo de 2020, se ha cometido una incorrección formal (por ejemplo, no contestar todas la alegaciones al trámite de audiencia) y que tras la oportuna reclamación el TEAR indica que se deben retrotraer actuaciones hasta el momento en que se resolvió el trámite de audiencia.

Si desde esa fecha hasta el 12 de septiembre de 2021 (fecha en que se alcanzan los 18 meses) faltaran 8 meses y 10 días ese será el plazo, pero si faltaran por ejemplo 4 meses, el plazo sería de 6 meses.

Efectos del incumplimiento de la duración máxima.

No determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, con los siguientes efectos:

- **No se considerará interrumpida la prescripción.** La prescripción se entenderá interrumpida (si no se alcanzó anteriormente) por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo anterior. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.
- **Los ingresos realizados** desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras **tendrán el carácter de espontáneos** a los efectos del artículo 27 de la LGT.
- **No se exigirán intereses de demora** desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

Precisión.

Este es un tema muy frecuente en los exámenes. **Veamos las "trampas" más frecuentes:**

- Si estamos cerca de alcanzar el plazo de prescripción (o ya se ha superado) de la obligación comprobada hay que prestar atención a la posibilidad de que al haberse superado el plazo de prescripción no se pueda liquidar.
- Otra posibilidad es que nos pregunten por los ingresos. Si se ha superado el plazo y se han hecho ingresos a cuenta cuidado con que nos pregunten por los intereses porque no habrá intereses sino recargos.
- Otra posibilidad es que nos pregunten por las fechas para el cálculo de los intereses en una disconformidad que supera los 18 meses. No caigamos en la tentación de decir que sería hasta que acaba el plazo de alegaciones si antes de esa fecha se han alcanzado los 18 meses.

Lugar de realización de las actuaciones

De acuerdo con el artículo 151 LGT, las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse **indistintamente, según determine la inspección:**

- En el lugar donde el obligado tributario tenga su **domicilio fiscal**, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina.
- En el **lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.**
- En el **lugar donde exista alguna prueba**, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.
- En las **oficinas de la Administración tributaria**, cuando los elementos puedan ser examinados en ellas.



- En los lugares anteriores o en otro lugar, cuando dichas actuaciones se realicen a través de los sistemas digitales previstos en el artículo 99.9 de la LGT.

La utilización de dichos sistemas requerirá la **conformidad** del obligado tributario

Tramitación del Procedimiento

De acuerdo con el artículo 180 RGAT:

- Se realizarán las actuaciones necesarias para la obtención de los datos y pruebas que sirvan para fundamentar la regularización.
- **La dirección de las actuaciones inspectoras corresponde a los órganos de inspección.** Los funcionarios que tramiten el procedimiento decidirán el lugar, día y hora en que dichas actuaciones deban realizarse.
- Se podrá requerir la comparecencia del obligado tributario en las oficinas de la Administración tributaria o en cualquier otro de los lugares a que se refiere el artículo 151 de la LGT.
- Cuando exista personación se deberá **prestar la debida colaboración y proporcionar el lugar y los medios auxiliares necesarios** para el ejercicio de las funciones inspectoras.
- Al término de las actuaciones de cada día que se hayan realizado **en presencia del obligado tributario**, el personal inspector que esté desarrollando las actuaciones podrá fijar el lugar, día y hora para su reanudación, **que podrá tener lugar el día hábil siguiente**. No obstante, los requerimientos de comparecencia en las oficinas de la Administración tributaria no realizados en presencia del obligado tributario deberán habilitar para ello un plazo mínimo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento.

Precisión.

Es muy frecuente en los exámenes preguntar por el día de la reanudación de actuaciones. Hay que observar detenidamente la información de la que disponemos. Si la actuación se ha llevado a cabo con un trabajador de la empresa vamos a tener que dar 10 días para la siguiente, pero si la actuación se ha llevado a cabo con el obligado podremos fijar la actuación para día siguiente **incluso en las oficinas de la Inspección.**

- Las actuaciones del procedimiento deberán practicarse de **forma que se perturbe lo menos posible** el desarrollo normal de las actividades laborales o económicas del obligado tributario.

Horario de las actuaciones del procedimiento inspector

De acuerdo con el artículo 182 RGAT, cuando se desarrollen en las oficinas públicas podrán realizarse fuera del horario oficial de apertura al público de dichas oficinas o de la jornada de trabajo vigente cuando lo requieran las circunstancias de dichas actuaciones o medie el consentimiento del obligado tributario.

Cuando se desarrollen en los locales del OT, podrán realizarse fuera de la jornada laboral de oficina o de la actividad:

- Cuando medie el consentimiento del obligado tributario.

- Cuando se considere necesario para que no desaparezcan, se destruyan o alteren elementos de pruebas o las circunstancias del caso requieran que las actuaciones se efectúen con una especial celeridad y se obtenga, la previa autorización del órgano competente de la Administración tributaria. (En el ámbito de la AEAT son delegado o al director de departamento del que dependa el órgano actuante)

El obligado tributario podrá exigir que se le entregue copia de la autorización.

Trámite de audiencia previo a las actas de inspección

El artículo 183 RGAT señala que cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación tributaria del obligado, **se notificará el inicio del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas de conformidad o de disconformidad**, que se regirá por lo dispuesto en el artículo 96.

En la misma notificación de apertura del trámite de audiencia podrá fijarse el lugar, fecha y hora para la formalización de las actas a que se refiere el artículo 185 RGAT.

Actas. Terminación de las actuaciones

La regulación de las actas está recogida en los artículos 153 a 157 LGT. Podemos extraer las siguientes notas esenciales:

Contenido necesario

- El lugar y fecha de su formalización.
- El nombre y apellidos o razón social completa, NIF y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y NIF de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas.
- Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización.
- En su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda.
- La conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación.
- Los trámites del procedimiento posteriores al acta y, cuando ésta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
- La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.
- Las demás que se establezcan reglamentariamente.

En las actas de inspección, **se consignarán, además de las menciones contenidas en el artículo 153 de la LGT**, la fecha de inicio de las actuaciones, el plazo del procedimiento y las



circunstancias que afectan a su cómputo de acuerdo con los apartados 3, 4 y 5 del artículo 150 de la LGT, etc.

Las actas serán firmadas por el funcionario y por el obligado tributario. Si el obligado tributario no supiera o no pudiera firmarlas, si no compareciera en el lugar y fecha señalados para su firma o si se negara a suscribirlas, serán firmadas sólo por el funcionario y se hará constar la circunstancia de que se trate. Las actas podrán suscribirse mediante firma manuscrita o mediante firma electrónica.

- **En caso de que el acta se suscriba mediante firma manuscrita**, de cada acta se entregará un ejemplar al obligado tributario, que se entenderá notificada por su firma.
- **En el caso de que el acta se suscriba mediante firma electrónica**, la entrega del ejemplar se podrá sustituir por la entrega de datos necesarios para su acceso por medios electrónicos adecuados.

Si el obligado tributario no hubiera comparecido, las actas deberán ser notificadas conforme la LGT, y se suspenderá el cómputo del plazo desde el intento de notificación del acta al obligado tributario hasta que se consiga efectuar la notificación.

Si el obligado tributario compareciese y se negase a suscribir las actas se considerará rechazada la notificación a efectos de lo previsto en el artículo 111 de dicha ley.

Cuando el interesado no comparezca o se niegue a suscribir las actas, **deberán formalizarse actas de disconformidad**.

Las actas de inspección no pueden ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de los que procedan contra las liquidaciones tributarias resultantes de aquellas.

Valor probatorio

El artículo 144 LGT recoge el valor probatorio de las actas indicando que tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.

Actas con acuerdo. (Art 155 LGT)

Circunstancias que lo posibilitan:

- Cuando para la elaboración de la propuesta deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados,
- Cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o
- Cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta,

Precisión.

Es el actuario el que pondrá en conocimiento del obligado tributario que existen estas circunstancias. Tras esta comunicación, el obligado tributario podrá formular una propuesta con el fin de alcanzar un acuerdo. Todo ello de acuerdo con el artículo 186 RGAT.

Contenido adicional

- El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.
- Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización.
- Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de la LGT, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.
- Manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores.

Requisitos:

- Autorización del órgano competente para liquidar.
- La constitución de un depósito o aval de cuantía suficiente para garantizar el cobro del acta.

El acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta.

Se entenderá producida y notificada el día siguiente la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, **si transcurridos diez días**, contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.

Confirmadas las propuestas, **el depósito realizado se aplicará al pago de dichas cantidades**. Si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el **ingreso** deberá realizarse en el plazo al que se refiere el **apartado 2 del artículo 62 de la LGT**, o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con dichas garantías y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT.

Una vez firmada el acta con acuerdo, el órgano competente para liquidar **dispone de un plazo de 10 días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la fecha del acta, para notificar al obligado tributario una liquidación que rectifique los errores materiales**. Si dicha notificación no se produce en el plazo citado, la liquidación se entenderá dictada y notificada el día siguiente conforme a la propuesta contenida en el acta.

En el caso de que se hubiese notificado liquidación rectificando los errores materiales, se seguirán los siguientes trámites:

- Si la liquidación es inferior al importe del depósito, se procederá a aplicar este al pago de la deuda y a liberar el resto.



- Si la liquidación es superior al importe del depósito, se aplicará este al pago de la deuda y se entregará documento de ingreso por la diferencia.
- Si la liquidación es superior al importe de la garantía, se entregará documento de ingreso por el importe de la liquidación

Acta con acuerdo parcial

Regulado en el artículo 186.8 RGAT señala que **cuando se suscriba un acta con acuerdo que no afecte a todos los elementos regularizados**, se procederá de la siguiente forma:

- a) Si se manifestase la conformidad al resto de los elementos regularizados no incluidos en el acta con acuerdo se redactará un acta de conformidad que incluirá todos los elementos regularizados de la obligación tributaria y la cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de conformidad.
- b) Si manifestase la disconformidad al resto de los elementos regularizados no incluidos en el acta con acuerdo, se tramitará un acta de disconformidad incluirá todos los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de la liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de disconformidad.
- c) Si respecto a los elementos regularizados de la obligación tributaria no incluidos en el acta con acuerdo se otorgase la conformidad parcial, se procederá de la siguiente manera:
 - 1.º Si de los elementos a los que presta conformidad, no sale cantidad a devolver:
 - Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad.
 - Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. Las cuotas tributarias incluidas en las propuestas de liquidación contenidas en el acta de conformidad y en el acta con acuerdo minorarán la contenida en el acta de disconformidad.
 - 2.º Si de los elementos a los que presta conformidad, resultara cantidad a devolver:
 - Se formalizará una única acta de disconformidad en la que se harán constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad a efectos de la aplicación de la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.1 de la LGT.
 - La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de disconformidad.

Impugnación

El contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria.

La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo **sólo podrán ser objeto de impugnación** o revisión en vía administrativa por el

procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el **artículo 217 de la LGT**, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.

La falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad.

Actas de conformidad. (Art 156 LGT)

Con carácter previo a la firma del acta de conformidad **se concederá trámite de audiencia** al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho. Cuando el obligado tributario o su representante manifieste su conformidad con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos, se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta.

Se entenderá producida y notificada el día siguiente la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, **en el plazo de un mes** contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado **acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos**:

- a) Rectificando errores materiales.
- b) Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.
- c) Confirmando la liquidación propuesta en el acta.
- d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.

Si se notifica alguno de esos acuerdos, de acuerdo con el artículo 187 RGAT se procederá de la siguiente forma:

- a) **Si se confirma la propuesta de liquidación** contenida en el acta o se rectifican errores materiales, se notificará el acuerdo al obligado tributario. El procedimiento finalizará con dicha notificación.
- b) Si se estima que en la propuesta de liquidación **ha existido error en la apreciación de los hechos** o indebida aplicación de las normas jurídicas, se notificará al obligado tributario acuerdo de rectificación conforme a los hechos aceptados por este en el acta y se concederá un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que formule alegaciones. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada.
- c) **Si se ordena completar el expediente** mediante la realización de actuaciones complementarias, se dejará sin efecto el acta formalizada, se notificará esta circunstancia al obligado tributario y se realizarán las actuaciones que procedan cuyo resultado se documentará en un acta que sustituirá a todos los efectos a la anteriormente formalizada y se tramitará según proceda.



De no notificarse alguno de dichos acuerdos en el plazo citado, la liquidación **se entenderá dictada y notificada el día siguiente** conforme a la propuesta contenida en el acta.

El obligado tributario no podrá revocar la conformidad manifestada en el acta, sin perjuicio de su derecho a recurrir contra la liquidación resultante de esta y a presentar alegaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3.b) de este artículo.

Si resultase una deuda a ingresar, se entregará junto con el acta el documento de ingreso. Para el inicio de los plazos de pago previstos en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se tendrá en cuenta la fecha en que se entienda dictada y notificada la liquidación, salvo que se dicte expresamente liquidación en cuyo caso se estará a la fecha de su notificación.

Actas de conformidad parcial.

- a) Si de la propuesta no resultara una cantidad a devolver, se formalizarán simultáneamente dos actas:
- 1º. Un acta de conformidad que contendrá los elementos a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad.
 - 2º. Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota del acta de conformidad minorará la contenida en el acta de disconformidad.
- b) Si de la propuesta resultara una cantidad a devolver, se formalizará una única acta de disconformidad en la que se harán constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad a efectos de la aplicación de la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.1 de la LGT.

Actas de disconformidad.(Art 157 LGT)

Con carácter previo a la firma del acta de disconformidad se concederá **trámite de audiencia** al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho.

Cuando el obligado tributario o su representante no suscriba el acta o manifieste su disconformidad con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos, se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta. **Se podrá acompañar** un informe del actuario cuando sea preciso completar la información recogida en el acta

Precisión.

Desde el 12 de julio de 2021 el informe deja de ser obligatorio para pasar a ser optativo de acuerdo con la modificación introducida por la Ley 11/2021 de lucha contra el fraude fiscal.

También se tramita de disconformidad cuando el obligado tributario o su representante se niegue a recibir o suscribir el acta.

En el plazo de 15 días desde la fecha en que se haya extendido el acta o desde la notificación de la misma, el obligado tributario podrá formular **alegaciones** ante el órgano competente para liquidar.

De acuerdo con el artículo 188 RGAT, una vez recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta, del informe y de las alegaciones en su caso

presentadas, **dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.**

Si el órgano competente para liquidar acordase la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada.

El órgano competente para liquidar podrá acordar que se **complete el expediente** en cualquiera de sus extremos. Dicho acuerdo se notificará al obligado tributario y se procederá de la siguiente forma:

- a) **Si se considera necesario modificar la propuesta de liquidación** se dejará sin efecto el acta incoada y se formalizará una nueva acta que sustituirá a todos los efectos a la anterior y se tramitará según corresponda.
- b) **Si se mantiene la propuesta de liquidación** contenida en el acta de disconformidad, se concederá al obligado tributario un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones que estime oportunas. Una vez recibidas las alegaciones o concluido el plazo para su realización, el órgano competente para liquidar dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.

Finalización del procedimiento inspector

De acuerdo con el artículo 189 del RGAT el procedimiento inspector **terminará mediante liquidación del órgano competente para liquidar, por el acto de alteración catastral o por las demás formas previstas en este artículo.**

Las actuaciones que se refieran a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de una entidad en **régimen de consolidación fiscal o del Impuesto sobre el Valor Añadido de una entidad en régimen especial del grupo de entidades**, que no sea la representante del grupo, terminarán conforme a lo dispuesto en el artículo 195 mediante diligencias resumen que servirán para la liquidación ante la sociedad representante.

Cuando el objeto del **procedimiento inspector sea la comprobación e investigación de la aplicación de métodos objetivos de tributación** y se constate la exclusión de la aplicación de dichos métodos por el incumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa específica, el procedimiento podrá terminar por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada cuando el órgano que estuviese realizando dicha comprobación carezca de competencia para su continuación.

Cuando haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, cuando se trate de un supuesto de no sujeción, cuando el obligado tributario no esté sujeto a la obligación tributaria o cuando por otras circunstancias no proceda la formalización de un acta, **el procedimiento terminará mediante acuerdo** del órgano competente para liquidar a



propuesta del órgano que hubiese desarrollado las actuaciones del procedimiento de inspección, que deberá emitir informe en el que constarán los hechos acreditados en el expediente y las circunstancias que determinen esta forma de terminación del procedimiento.

Las actuaciones de comprobación de obligaciones formales terminarán mediante diligencia o informe, salvo que la normativa tributaria establezca otra cosa.

Liquidación de los intereses de demora

De acuerdo con el artículo 191 RGAT

Actas a ingresar

- Actas con acuerdo → los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada.
- Actas de conformidad → los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada.
- Actas de disconformidad → los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones. (No hay plazo para liquidar)

Actas a devolver:

- Cuando se trate de una devolución de ingresos indebidos, se liquidarán a favor del obligado tributario intereses de demora en los términos del artículo 32.2 de la LGT. A efectos del cálculo de los intereses, no se computarán los días a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de la LGT, ni los periodos de extensión a los que se refiere el apartado 5 de dicho artículo
- Cuando se trate de una devolución derivada de la normativa de un tributo, se liquidarán intereses de demora a favor del obligado tributario de acuerdo con lo previsto el artículo 31 de la LGT.

Liquidaciones derivadas de las actas

De acuerdo con el artículo 190 RGAT, las liquidaciones podrán ser:

- **Definitivas:** Las derivadas de las actuaciones inspectoras de alcance general, salvo que sean provisionales.
- **Provisionales:**
 - **Las derivadas de las actuaciones de alcance parcial** tendrán siempre el carácter de provisionales.
 - Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a **otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas**, o que hubieran sido regularizadas mediante que no fuera firme.
 - Cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible:
 - a) Cuando exista una reclamación judicial o proceso penal que afecte a los hechos comprobados.
 - b) Cuando no se haya podido finalizar la comprobación como consecuencia de no haberse obtenido los datos solicitados a terceros o a que no

se hayan recibido los datos, informes, dictámenes o documentos solicitados a otra Administración.

- c) Cuando se compruebe la procedencia de una devolución y las actuaciones inspectoras se hayan limitado a comprobar la adecuación con los libros.
 - d) Cuando se realicen actuaciones de comprobación por los servicios de intervención en materia de impuestos especiales.
- **También en los siguientes casos:**
 - a) Cuando se haya planteado un supuesto de **conflicto en la aplicación de la norma** tributaria y no constituya el objeto único de la regularización, cuando sea posible la práctica de liquidación por los restantes elementos de la obligación tributaria.
 - b) Cuando concluyan las actuaciones en relación con parte de los elementos de la obligación tributaria, siempre que esta pueda ser desagregada. El procedimiento de inspección deberá continuar respecto de los demás elementos.
 - c) Cuando en un procedimiento de inspección se realice una **comprobación de valores** de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto se dictarán dos liquidaciones provisionales, una como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado. Esta última tendrá carácter provisional respecto de las posibles consecuencias que de la comprobación de valores puedan resultar en dicha liquidación.
 - d) Cuando por un mismo concepto impositivo y periodo se hayan diferenciado elementos respecto de los que se aprecia **delito contra la Hacienda Pública**, junto con otros elementos respecto de los que no se aprecia esa situación.
 - e) Cuando así se determine en otras disposiciones legales o reglamentarias.

Responsabilidad en el procedimiento inspector

A tenor de lo dispuesto en el artículo 196 RGAT, cuando en el curso de un procedimiento de inspección, el órgano actuante tenga conocimiento de hechos o circunstancias que pudieran determinar la existencia de responsables a los que se refiere el artículo 41 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, trasladará el conocimiento de tales hechos al órgano de recaudación que podrá acordar el inicio del procedimiento para declarar dicha responsabilidad.

Cuando el alcance de la responsabilidad incluya las sanciones será necesario que se haya iniciado previamente el procedimiento sancionador.

El trámite de audiencia al responsable se realizará con posterioridad a la formalización del acta al deudor principal y, cuando la responsabilidad alcance a las sanciones, a la propuesta de resolución del procedimiento sancionador al sujeto infractor.



Durante el trámite de audiencia se deberá dar, en su caso, la conformidad expresa a la que se refiere el artículo 41.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Salvo aquellos supuestos en los que la ley disponga que no es necesario el acto previo de derivación de responsabilidad, **el responsable no tendrá la condición de interesado** en el procedimiento de inspección o en el sancionador y se tendrán por no presentadas las alegaciones que formule en dichos procedimientos.

El acuerdo de declaración de responsabilidad **habrá de dictarse con posterioridad al acuerdo de liquidación al deudor principal** o, en su caso, de imposición de sanción al sujeto infractor.

En aquellos supuestos en los que la ley disponga que no es necesario el acto previo de derivación de responsabilidad, las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación podrán realizarse directamente con el responsable. En estos supuestos, las actas se formalizarán y las liquidaciones se practicarán a nombre del responsable.

El acuerdo de declaración de responsabilidad **corresponderá al órgano de recaudación**, de acuerdo con la redacción dada al artículo 174 LGT por la Ley 13/2023 de modificación de la Ley General Tributaria, y **habrá de dictarse con posterioridad al acuerdo de liquidación** al deudor principal o, en su caso, de imposición de sanción al sujeto infractor.

Medidas Cautelares en Inspección

Según el 181 RGAT, se podrán adoptar medidas cautelares debidamente **motivadas** para **impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones** o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición.

Precisión.

Como veremos cuando llegemos a Recaudación, los actuarios de Inspección pueden tomar medidas para asegurar el cobro de la deuda futura o de la posible derivación, pero en estos casos se podrán aplicar las medidas cautelares del artículo 81 LGT. Las que aquí vemos son para evitar la desaparición de pruebas.

Las medidas podrán consistir, en su caso, en:

- El **precinto** se realizará mediante la ligadura sellada o por cualquier otro medio que permita el cierre o atado de libros, registros, equipos electrónicos, sobres, paquetes, cajones, puertas de estancias o locales u otros elementos de prueba, a fin de que no se abran sin la autorización y control de los órganos de inspección.

La apertura de precintos se efectuará en presencia del obligado tributario, salvo que concurra causa debidamente justificada.

- El **depósito** consistirá en poner dichos elementos de prueba bajo la custodia o guarda de la persona física o jurídica que se determine por la Administración. En este caso se dejará constancia de la identidad del depositario, de su aceptación expresa y de que ha quedado advertido sobre el deber de conservar a disposición de los órganos de inspección en el mismo estado en que se le entregan los elementos depositados y sobre las responsabilidades civiles o penales en las que pudiera incurrir en caso de incumplimiento.

- La **incautación** consistirá en la toma de posesión de elementos de prueba de carácter mueble y se deberán adoptar las medidas que fueran precisas para su adecuada conservación. Los documentos u objetos depositados o incautados podrán, en su caso, ser previamente precintados.

Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

Deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron.

Se podrá recabar el auxilio y colaboración que se consideren precisos de las autoridades y sus agentes.

Deberá documentarse mediante diligencia en la que junto a la medida adoptada y el inventario de los bienes afectados se harán constar sucintamente las circunstancias y la finalidad que determinan su adopción y se informará al obligado tributario de su derecho a formular alegaciones. Dicha diligencia se extenderá en el mismo momento en el que se adopte la medida cautelar, salvo que ello no sea posible por causas no imputables a la Administración, en cuyo caso se extenderá en cuanto desaparezcan las causas que lo impiden, y se remitirá inmediatamente copia al obligado tributario.

En el plazo improrrogable de cinco días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la medida cautelar, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar, que deberá ratificar, modificar o levantar la medida adoptada mediante acuerdo debidamente motivado en el plazo de 15 días desde su adopción, que deberá comunicarse al obligado.

Este acuerdo **no podrá ser objeto de recurso** o reclamación económico-administrativa.

Cuando las medidas cautelares adoptadas se levanten se documentará esta circunstancia en diligencia, que deberá comunicarse al obligado.