

Persevera

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

BLOQUE IV · DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO ESPAÑOL · PARTE
GENERAL Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Tema 13

El procedimiento de inspección

Cuerpo Técnico de Hacienda

INGRESO LIBRE · EDICIÓN 2026

perseveraoposiciones.com

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

Cada año, mucha gente perfectamente capaz de aprobar una oposición no llega a intentarlo en serio. Y casi nunca es por falta de cabeza: es por la vida. El trabajo que te deja sin fuerzas justo cuando ibas a ponerte, las cargas familiares, no saber bien por dónde empezar o, simplemente, no poder dedicarle el día entero ni pagar una buena academia. Cosas que poco tienen que ver con lo que uno valdría sentado delante del examen.

Persevera nace de ahí: de la idea de que opositar debería depender de que estudies, y de nada más.

Prepararse bien no debería depender de cosas ajenas a tu esfuerzo. Hay muchísima gente que sacaría la plaza por su cuenta si tuviera las herramientas adecuadas a mano. El problema es que casi siempre se ven solo dos caminos: una academia, con sus horarios y su ritmo, o hacerlo del todo en solitario, sin nada ni nadie que te guíe. Persevera quiere ser un tercer camino: la libertad de ir por tu cuenta, pero con herramientas de verdad para hacerlo en serio.

Ese tercer camino empieza por lo esencial: el temario, completo y gratuito, sin registrarte. Descárgalo, guárdalo, imprímelo, compártelo con quien quieras: es tuyo, sin compromisos y para siempre.

Y las herramientas de verdad están en nuestra app. Porque, como quienes hemos pasado por ahí, sabemos que tener el temario es solo el principio: en la app el temario cobra vida, con tests para ponerte a prueba, fichas de repaso, esquemas y un seguimiento que te muestra por dónde vas y dónde flojeas. Todo pensado para exprimir cada hora de estudio. Y da lo mismo cómo te prepares: por tu cuenta o como refuerzo de una academia, aquí siempre tienes con qué practicar más.

Opositar es, sobre todo, perseverar: madrugones, días en que no entra nada, semanas en que dudas de si merece la pena. Y es en esa parte —la de aguantar— donde queremos estar a tu lado, dándote las herramientas que a nosotros nos habrían hecho el camino más fácil.

— *El equipo de Persevera*

ÍNDICE

Epígrafe 1 — Iniciación y desarrollo. Alcance de las actuaciones	5
1. Encuadre: actuaciones inspectoras y procedimiento de inspección	5
2. La iniciación del procedimiento (art. 147 LGT)	6
3. El alcance de las actuaciones: general o parcial (art. 148 LGT)	8
4. La solicitud del obligado de una inspección de carácter general (art. 149 LGT)	13
5. El desarrollo de las actuaciones	15
Epígrafe 2 — Plazo, lugar y horario. Actuaciones mediante personación	19
1. El plazo de duración de las actuaciones inspectoras (art. 150 LGT)	19
2. El lugar de las actuaciones inspectoras (art. 151 LGT)	30
3. El horario de las actuaciones (art. 152 LGT)	32
4. Las actuaciones mediante personación	33
Epígrafe 3 — Medidas cautelares en el procedimiento inspector	40
1. Fundamento y naturaleza	40
2. El presupuesto habilitante	41
3. Las clases: precinto, depósito e incautación	41
4. Los límites: proporcionalidad, temporalidad y no causación de perjuicio irreparable	42
5. Documentación, alegaciones y ratificación	43
6. Medidas cautelares y personación	45
Epígrafe 4 — Terminación: las actas y sus clases. La documentación de las actuaciones	47

1. Las formas de terminación del procedimiento inspector	47
2. La documentación de las actuaciones inspectoras	48
3. Contenido de las actas	51
4. Formalización y firma de las actas	53
5. Las clases de actas	54
6. Las reducciones de la sanción y los intereses de demora	61
7. Disposiciones especiales: estimación indirecta y conflicto en la aplicación de la norma	65

TEMA 13

Epígrafe 1 — Iniciación y desarrollo. Alcance de las actuaciones

1. Encuadre: actuaciones inspectoras y procedimiento de inspección

El procedimiento de inspección se regula en la **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria** (en adelante, **LGT**), dentro del Título III («La aplicación de los tributos»), Capítulo IV, **Sección 2.ª**, artículos 145 a 159. Su desarrollo reglamentario está en el **Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos**, aprobado por el **Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio** (en adelante, **RGGI**), artículos 166 a 197.

Artículo 145 de la Ley 58/2003 (LGT) · Objeto del procedimiento de inspección

1. El **procedimiento de inspección** tendrá por objeto **comprobar e investigar** el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, *en su caso*, a la **regularización** de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias **liquidaciones**.
2. La **comprobación** tendrá por objeto los **actos, elementos y valoraciones** consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones.
3. La **investigación** tendrá por objeto descubrir la existencia, *en su caso*, de **hechos con relevancia tributaria** no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios.

MATIZ

El procedimiento de inspección **no es la única forma de comprobar**. Los órganos de gestión disponen de la verificación de datos y de la comprobación limitada, y la propia Inspección puede realizar comprobaciones limitadas (art. 141.h LGT). La diferencia decisiva es de **profundidad y de efectos**: la comprobación limitada tiene actuaciones tasadas, no puede requerir a terceros información sobre movimientos financieros, termina por **liquidación provisional y caduca** a los seis meses. El procedimiento de inspección no tiene esos topos materiales, termina normalmente por **acta y liquidación**, puede dictar liquidaciones **definitivas** y **no caduca** aunque se supere su plazo (art. 150.6 LGT).

2. La iniciación del procedimiento (art. 147 LGT)

El art. 147 LGT abre la Subsección 2.^a («Iniciación y desarrollo») con una regla de una sencillez engañosa: solo hay **dos** formas de iniciar el procedimiento inspector.

Artículo 147 de la Ley 58/2003 (LGT) · Iniciación del procedimiento de inspección

1. El **procedimiento de inspección** se iniciará:
 - a) **De oficio**.
 - b) **A petición del obligado tributario**, en los términos establecidos en el **artículo 149** de esta ley.
2. Los **obligados tributarios** deben ser **informados al inicio** de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la **naturaleza y alcance** de las mismas, así como de sus **derechos y obligaciones** en el curso de tales actuaciones.

Dos precisiones evitan la lectura errónea del precepto.

La primera: la iniciación **a petición del obligado** del art. 147.1.b) **no es un derecho a que le inspeccionen**. Nadie puede pedir que se abra sobre él un procedimiento inspector

desde cero. La letra b) remite al art. 149, y ese artículo solo contempla un supuesto muy concreto: quien **ya está siendo objeto** de unas actuaciones de alcance **parcial** puede pedir que pasen a ser de alcance **general**. Es, por tanto, una petición de **ampliación del alcance** de un procedimiento en curso, no una autoinspección espontánea.

Formas materiales de inicio: comunicación o personación

La Ley dice de oficio; el Reglamento explica **cómo**. El art. 177 RGGI ofrece dos vías materiales, y la elección entre una y otra no es indiferente.

Artículo 177 del Real Decreto 1065/2007 (RGGI) · Iniciación de oficio del procedimiento de inspección

1. El procedimiento de inspección podrá iniciarse mediante **comunicación notificada** al obligado tributario para que se **person**e en el **lugar, día y hora** que se le señale y tenga a disposición de los órganos de inspección o **aporte la documentación** y demás elementos que se estimen necesarios, en los términos del artículo 87.
2. *Cuando* se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones, de acuerdo con lo previsto en el **artículo 172** de este reglamento, y *sin perjuicio de* lo dispuesto en el artículo 147.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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.

Efectos de la iniciación

El inicio del procedimiento produce, de forma automática, varios efectos:

- **Interrumpe la prescripción** del derecho de la Administración a determinar la deuda mediante liquidación (art. 68.1.a LGT), respecto de las obligaciones y períodos comunicados. De ahí la importancia de que el obligado sepa con precisión qué se le comprueba.
- **Cierra la puerta a la regularización voluntaria.** A partir del inicio, los ingresos que el obligado realice por el tributo y período inspeccionados **dejan de ser espontáneos** y, por tanto, ya no dan derecho a los recargos por declaración extemporánea del art. 27 LGT, sino que se integran en la regularización. La prueba a contrario está en el art. 150.6.b) LGT, que recupera para esos ingresos el carácter de «espontáneos» **solo** como sanción al incumplimiento del plazo del procedimiento.
- **Somete al obligado al deber de atender a la Inspección** (art. 142.3 LGT y art. 173 RGGI), cuyo incumplimiento puede constituir la infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa (art. 203 LGT) y abrir la puerta a la estimación indirecta.

RECUERDA

El art. 147 LGT solo admite **dos** formas de iniciación: **de oficio y a petición del obligado**, y esta segunda **únicamente** en los términos del art. 149 (pasar de parcial a general). Materialmente, el inicio de oficio se instrumenta por **comunicación notificada** o por **personación sin previa comunicación** (art. 177 RGGI). En ambos casos rige el deber de informar al inicio sobre **naturaleza, alcance, derechos y obligaciones** (art. 147.2).

3. El alcance de las actuaciones: general o parcial (art. 148 LGT)

Iniciado el procedimiento, la pregunta inmediata es **hasta dónde llega**. La respuesta se articula en dos conceptos que el Reglamento separa con nitidez y que el candidato debe distinguir: la **extensión** y el **alcance**.

- La **extensión** responde a *qué obligaciones tributarias y qué períodos* se comprueban (por ejemplo: Impuesto sobre Sociedades de 2023 y 2024, e IVA de 2024).
- El **alcance** responde a *cuánto* de cada una de esas obligaciones se comprueba: **todos** los elementos (alcance general) o **solo algunos** (alcance parcial).

Artículo 148 de la Ley 58/2003 (LGT) · Alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter **general** o **parcial**.
2. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter **parcial** *cuando no afecten a la totalidad de los elementos* de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen **reglamentariamente**. *En otro caso*, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter **general** en relación con la obligación tributaria y período comprobado.
3. *Cuando* las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una **liquidación provisional**, el objeto de las mismas **no podrá regularizarse nuevamente** en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad *salvo que* concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del **artículo 101** de esta ley y *exclusivamente* en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias.

El apartado 2 define el alcance parcial por **exclusión** y deja el general como categoría residual: si no se afecta a la totalidad de los elementos, es parcial; en otro caso, general. Y remite al Reglamento para añadir supuestos tasados de parcialidad.

Artículo 178 del Real Decreto 1065/2007 (RGGI) · Extensión y alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección

1. Las actuaciones del procedimiento inspector se **extenderán** a una o varias **obligaciones y periodos** impositivos o de liquidación, y podrán tener **alcance general o parcial** en los términos del artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán **carácter general**, *salvo que* se indique otra cosa en la **comunicación de inicio** del procedimiento inspector o en el acuerdo al que se refiere el apartado 5 de este artículo que deberá ser comunicado.
3. Las actuaciones del procedimiento inspector tendrán **carácter parcial** en los siguientes supuestos:
 - a) *Cuando* las actuaciones inspectoras **no afecten a la totalidad de los elementos** de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación.
 - b) *Cuando* las actuaciones se refieran al cumplimiento de los **requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales**, así como *cuando* las actuaciones tengan por objeto la comprobación del **régimen tributario aplicable**.
 - c) *Cuando* tengan por objeto la comprobación de una **solicitud de devolución** *siempre que* se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extra-contables del obligado tributario, *sin perjuicio de* la posterior comprobación completa de su situación tributaria.
4. 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.

5. *Cuando* en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, 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. Asimismo, se podrá acordar la **inclusión o exclusión de elementos** de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial.

La consecuencia del alcance: liquidación provisional o definitiva, y efecto preclusivo

El alcance no es una etiqueta procedimental inocua: determina el **carácter de la liquidación** que pondrá fin al procedimiento y, con ello, la posibilidad de volver sobre lo comprobado.

Artículo 190 del Real Decreto 1065/2007 (RGGI) · Clases de liquidaciones derivadas de las actas de inspección (extracto)

1. [...] Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de **alcance parcial** tendrán **siempre** el carácter de **provisionales**.

Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de **alcance general** tendrán el carácter de **definitivas**, *salvo* en los casos a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 de este artículo, en los que tendrán el carácter de **provisionales**.

[...]

6. Los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una **liquidación provisional no podrán regularizarse nuevamente** en un procedimiento inspector posterior, *salvo que* concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo y, *exclusivamente*, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias.
7. Los elementos de la obligación tributaria **a los que no se hayan extendido** las actuaciones de comprobación e investigación **podrán regularizarse** en un procedimiento de comprobación o investigación posterior.

EJEMPLO

① **Alcance general y alcance parcial sobre la misma sociedad.** La Inspección notifica el 3 de marzo una comunicación de inicio a una sociedad con este contenido:

Obligación y período	Alcance	Elementos
Impuesto sobre Sociedades 2023	General	Todos los elementos de la obligación
IVA 2024 (4 trimestres)	Parcial	Solo las cuotas soportadas deducibles por adquisiciones intracomunitarias

Consecuencias inmediatas:

- En el **IS 2023**, la liquidación será **definitiva** (art. 190.1 RGRI), salvo que concurra alguno de los supuestos de provisionalidad de los apartados 2 a 4. La Administración no podrá volver sobre ese ejercicio.
- En el **IVA 2024**, la liquidación será **siempre provisional**. Si la Inspección regulariza las cuotas intracomunitarias, no podrá volver sobre ese mismo elemento (art. 190.6), pero **sí podrá** iniciar más adelante otro procedimiento

sobre el IVA de 2024 para comprobar, por ejemplo, el tipo aplicado en las entregas interiores, porque ese elemento quedó fuera (art. 190.7).

- Si durante las actuaciones el actuario detecta indicios sobre las retenciones del trabajo de 2023, no puede comprobarlas sin más: hace falta un **acuerdo motivado y comunicado** de modificación de la **extensión** (art. 178.5.a RGGI).

4. La solicitud del obligado de una inspección de carácter general (art. 149 LGT)

Aquí se cierra el círculo abierto por el art. 147.1.b). Quien está siendo objeto de una comprobación parcial vive en una incertidumbre incómoda: la Administración puede volver mañana sobre el resto de su situación tributaria por ese mismo tributo y período. El art. 149 le da una salida.

Artículo 149 de la Ley 58/2003 (LGT) · Solicitud del obligado tributario de una inspección de carácter general

1. Todo obligado tributario que esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial podrá solicitar a la Administración tributaria que las mismas tengan **carácter general** respecto al tributo y, *en su caso*, períodos afectados, *sin que* tal solicitud **interrumpa** las actuaciones en curso.
2. El obligado tributario deberá formular la solicitud en el **plazo de 15 días** desde la **notificación del inicio** de las actuaciones inspectoras de carácter parcial.
3. La Administración tributaria deberá **ampliar el alcance** de las actuaciones o **iniciar la inspección de carácter general** en el **plazo de seis meses** desde la solicitud. El **incumplimiento** de este plazo determinará que las actuaciones inspectoras de carácter parcial **no interrumpan el plazo de**

prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período **con carácter general**.

La solicitud no suspende ni interrumpe las actuaciones parciales en curso, que siguen su marcha (art. 149.1 in fine).

El Reglamento añade la forma y el destino de la solicitud.

Artículo 179 del Real Decreto 1065/2007 (RGGI) · Solicitud del obligado tributario de una inspección de alcance general

3. La **inadmisión** de la solicitud por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 149 [...] 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.

EJEMPLO

② **La solicitud del art. 149, día a día.** Un autónomo recibe el **10 de abril** la notificación de inicio de unas actuaciones inspectoras de **alcance parcial** sobre su IRPF de 2023, limitadas a los gastos deducibles de su actividad económica.

Hito	Fecha / plazo	Norma
Notificación del inicio (parcial)	10 de abril	art. 147 LGT
Fin del plazo para solicitar el alcance general	15 días desde la notificación	art. 149.2 LGT
Presenta la solicitud	20 de abril (en plazo)	art. 179.1 RGGI
La Administración debe ampliar el alcance o iniciar una inspección general	seis meses desde la solicitud → hasta el 20 de octubre	art. 149.3 LGT

Si el **20 de octubre** la Administración no ha hecho ni lo uno ni lo otro, la consecuencia **no** es que el procedimiento parcial decaiga: seguirá su curso y podrá terminar con una liquidación provisional sobre los gastos. Lo que ocurre es que esas actuaciones parciales **no habrán interrumpido la prescripción** para comprobar el IRPF de 2023 **con carácter general**. Si el derecho a liquidar ese ejercicio prescribe entretanto, la Administración habrá perdido la posibilidad de una comprobación completa.

Nótese además que la solicitud del 20 de abril **no paraliza** las actuaciones sobre los gastos, que continúan mientras el órgano competente para liquidar decide (art. 149.1 y art. 179.2 RGGI).

MATIZ

El art. 141.j) LGT excluye expresamente la aplicación del **artículo 149** a las **intervenciones tributarias** de carácter permanente o no permanente (las propias de los impuestos especiales de fabricación). Quien está sometido a una intervención permanente no puede, por tanto, pedir que se convierta en una comprobación de alcance general.

5. El desarrollo de las actuaciones

La Ley apenas dedica dos artículos al desarrollo propiamente dicho —el **151** (lugar) y el **152** (horario), que se estudian en el Epígrafe 2—, de modo que el grueso de las reglas de tramitación vive en el Reglamento.

Artículo 180 del Real Decreto 1065/2007 (RGGI) · Tramitación del procedimiento inspector

1. En el curso del procedimiento de inspección se realizarán las **actuaciones necesarias** para la obtención de los **datos y pruebas** que sirvan para

fundamentar la **regularización** de la situación tributaria del obligado tributario o para **declararla correcta**.

2. 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 Ley 58/2003 [...].

Cuando exista **personación**, previa comunicación o sin ella, en el domicilio fiscal, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, se deberá prestar la **debida colaboración** y proporcionar el **lugar y los medios auxiliares** necesarios para el ejercicio de las funciones inspectoras.

3. 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.
4. *Sin perjuicio del* ejercicio de las facultades y funciones inspectoras, 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.

A ello se añaden los plazos de colaboración documental, que también son reglamentarios y que no deben confundirse con el anterior.

Artículo 171.3 del Real Decreto 1065/2007 (RGGI) · Plazos para aportar la documentación

[...] *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, para cumplir con el **deber de colaboración**. 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**.

El tercer requerimiento desatendido activa la extensión del plazo del procedimiento por aportación tardía (art. 150.5 LGT), que se estudia en el Epígrafe 2.

El trámite de audiencia previo a las actas

El desarrollo se cierra con un trámite que enlaza la instrucción con la terminación.

Artículo 183 del Real Decreto 1065/2007 (RGGI) · Trámite de audiencia previo a las actas de inspección

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.

MATIZ

El trámite de audiencia se abre antes de las actas **de conformidad y de disconformidad** (así lo dicen el art. 183 RGGI y, en la Ley, los arts. 156.1 y 157.1). En las **actas con acuerdo** no hay trámite de audiencia previo: su lógica es distinta, porque el contenido del acta se ha negociado y el obligado manifiesta expresamente su conformidad con la totalidad de lo acordado (art. 155.2.d LGT). Además, el momento de la apertura del trámite de audiencia es la **frontera temporal** para solicitar los períodos de no actuación del art. 150.4 LGT: después ya no cabe pedirlos.

RECUERDA

Iniciación y alcance en una pantalla. Iniciación (art. 147): de oficio o a petición del obligado (solo art. 149). Materialmente: **comunicación** notificada o **personación** sin previa comunicación (art. 177 RGGI). Alcance (art. 148): **general** por defecto, **parcial** si no afecta a todos los elementos o en los supuestos del art. 178.3 RGGI (beneficios fiscales y régimen aplicable, y comprobación formal de una solicitud de devolución). Extensión (qué obligaciones y períodos) y alcance (cuánto de cada una) se fijan **al inicio** y solo se modifican por acuerdo **motivado y comunicado** (art. 178.5 RGGI). Alcance parcial → liquidación siempre provisional; alcance general → **definitiva**, salvo los supuestos tasados del art. 190 RGGI. Solicitud de alcance general: **15 días** el obligado, **seis meses** la Administración, y el incumplimiento le cuesta el **efecto interruptivo de la prescripción**.

TEMA 13

Epígrafe 2 — Plazo, lugar y horario. Actuaciones mediante personación

1. El plazo de duración de las actuaciones inspectoras (art. 150 LGT)

1.1. Los dos plazos: 18 y 27 meses

Artículo 150.1 de la Ley 58/2003 (LGT) · Plazo de las actuaciones inspectoras

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) **18 meses**, con carácter general.

b) **27 meses**, *cuando* concurra alguna de las siguientes circunstancias en **cualquiera** de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

1.º Que la **Cifra Anual de Negocios** del obligado tributario sea **igual o superior** al requerido para **auditar sus cuentas**.

2.º 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.

3.º Que el objeto del procedimiento sea la comprobación o investigación del **Impuesto Complementario**.

Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas **personas o entidades vinculadas** de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concu-

rrencia de las circunstancias previstas en esta letra en **cualquiera de ellos** determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con **todos ellos**.

El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá **extenderse** en los términos señalados en los **apartados 4 y 5**.

Y una regla de **contagio**: si se inspecciona a varias personas o entidades **vinculadas** en el sentido del art. 18 de la Ley 27/2014 (LIS), la concurrencia de la circunstancia en **una** de ellas arrastra el plazo de 27 meses a **todos** los procedimientos.

MATIZ

La técnica del legislador en la circunstancia 1.^a es la siguiente: la LGT **no fija una cifra**. Se remite a «el requerido para auditar sus cuentas», es decir, a la normativa mercantil de auditoría de cuentas. Es una **remisión dinámica**: si cambian los umbrales contables, cambia automáticamente el ámbito del plazo de 27 meses sin tocar la LGT. Por eso una pregunta que ofrezca una cifra concreta en euros como contenido del art. 150.1.b).1.º está mal planteada: lo que dice la Ley es la **remisión**, no el número.

1.2. El cómputo del plazo

Artículo 150.2 de la Ley 58/2003 (LGT) · Cómputo del plazo (extracto)

2. El plazo del procedimiento inspector se contará **desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio** hasta que **se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante** del mismo. 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.

En la **comunicación de inicio** del procedimiento inspector se **informará al obligado tributario del plazo** que le resulte aplicable.

En el caso de que las circunstancias a las que se refiere la letra b) del apartado anterior se **aprecien durante el desarrollo** de las actuaciones inspectoras el plazo será de **27 meses**, contados **desde la notificación de la comunicación de inicio**, lo que se pondrá en conocimiento del obligado tributario.

El plazo será **único** para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo **sólo afecten a algunas** de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo, *salvo* el supuesto de **desagregación** previsto en el apartado 3.

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

1.3. Las suspensiones del cómputo (art. 150.3 LGT)

La **suspensión** detiene el reloj mientras dura una circunstancia externa que impide o desaconseja continuar. Las causas son **siete** y están **tasadas**.

Artículo 150.3 de la Ley 58/2003 (LGT) · Suspensión del cómputo del plazo

3. El cómputo del plazo del procedimiento inspector se **suspenderá** desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) La **remisión del expediente al Ministerio Fiscal** o a la jurisdicción competente **sin practicar la liquidación** de acuerdo con lo señalado en el **artículo 251** de esta Ley.

- b) La recepción de una comunicación de un **órgano jurisdiccional** en la que se **ordene la suspensión o paralización** respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas de un procedimiento inspector en curso.
- c) El planteamiento por la Administración Tributaria [...] de un **conflicto ante las Juntas Arbitrales** previstas en la normativa relativa a las Comunidades Autónomas, en la Ley 28/1990 [...] del **Convenio Económico** [...] con [...] Navarra, y en la Ley 12/2002 [...] del **Concierto Económico** con [...] el País Vasco, o la recepción de la comunicación del mismo.
- d) La notificación al interesado de la remisión del expediente de **conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva**.
- 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** a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta Ley.
- 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 [...] y aquellos supuestos de carácter análogo establecidos en el Convenio Económico [...].
- g) La concurrencia de una causa de **fuerza mayor** que obligue a suspender las actuaciones.

El régimen de la suspensión se completa con cuatro reglas que el propio apartado 3 desarrolla:

- **Paralización de actuaciones.** Salvo en el caso de la letra e), la Inspección **no puede realizar ninguna actuación** en el procedimiento suspendido, sin perjuicio de que deban contestarse las solicitudes previamente cursadas.
- **Desagregación.** Si algún período, obligación o elemento **no está afectado** por la causa de suspensión, el procedimiento **continúa** respecto de ellos y puede practicarse la liquidación correspondiente. A efectos del cómputo, desde ese momento **se desagregan los**

plazos, distinguiendo la parte que continúa de la que queda suspendida, y cada parte se rige después por sus propios motivos de suspensión y extensión.

- **Fin de la suspensión.** Termina cuando entra en el registro de la Administración el documento del que se derive que **cesó la causa**, cuando se **consigue efectuar la notificación** o cuando se **constata la desaparición** de las circunstancias de fuerza mayor. En el caso de la letra d), la suspensión **no puede exceder del plazo máximo para emitir el informe** de la Comisión consultiva. Una vez finalizada, *«el procedimiento continuará por el plazo que reste»*.

Esa última frase es la clave del cómputo: la suspensión **no reinicia** el plazo ni añade meses, sino que **congela** el que corría y lo reanuda por el tiempo pendiente.

1.4. Las extensiones del plazo (arts. 150.4 y 150.5 LGT)

Frente a la suspensión —que congela—, la **extensión añade** tiempo al plazo máximo. Hay dos grandes bloques.

- a) Los períodos de no actuación solicitados por el obligado (art. 150.4).

Artículo 150.4 de la Ley 58/2003 (LGT) · Períodos de no actuación a solicitud del obligado

4. El **obligado tributario** podrá solicitar **antes de la apertura del trámite de audiencia**, en los términos que reglamentariamente se establezcan, 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. Dichos periodos **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.

El órgano actuante podrá **denegar la solicitud** si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede **perjudicar el desarrollo** de las actuaciones. La **denegación no podrá ser objeto de recurso** o reclamación económico-administrativa.

El Reglamento concreta los requisitos y, sobre todo, introduce un **silencio positivo** poco frecuente en materia tributaria.

Artículo 184 del Real Decreto 1065/2007 (RGGI) · Duración del procedimiento inspector

1. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia uno o varios periodos a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de la Ley 58/2003 [...], de un **mínimo de 7 días naturales cada uno**. Los periodos solicitados **no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales** para todo el procedimiento.

2. Para que la solicitud formulada pueda otorgarse serán necesarios los siguientes requisitos:

a) 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.

b) Que se **justifique la concurrencia de circunstancias** que lo aconsejen.

c) Que se aprecie que la concesión de la solicitud **no puede perjudicar** el desarrollo de las actuaciones.

[...] 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**.

3. La realización de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario **con posterioridad a la finalización del plazo máximo** de duración del procedimiento tendrá **efectos interruptivos de la prescripción res-**

pecto de la **totalidad** de las obligaciones tributarias y periodos a los que se refiera el procedimiento. Si la superación del plazo máximo se constata durante el procedimiento de inspección, esta circunstancia se le **comunicará formalmente** al obligado tributario indicándole las obligaciones y periodos por los que se continúa el procedimiento.

b) Las extensiones por aportación tardía y por estimación indirecta (art. 150.5).

Artículo 150.5 de la Ley 58/2003 (LGT) · Extensión del plazo por aportación tardía

5. Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario **manifieste 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. *No obstante*, la extensión 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**.

Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de **seis 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.

1.5. Los efectos del incumplimiento del plazo (art. 150.6 LGT)

Y llegamos al apartado que da sentido a todo lo anterior. Superar el plazo **no mata el procedimiento**.

Artículo 150.6 de la Ley 58/2003 (LGT) · Efectos del incumplimiento del plazo

6. El **incumplimiento del plazo** de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo **no determinará la caducidad** del procedimiento, que **continuará hasta su terminación**, *pero* producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) **No se considerará interrumpida la prescripción** como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá **interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad** a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser **informado sobre los conceptos y períodos** a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los **ingresos realizados** desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo [...] 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 esta Ley.

c) **No se exigirán intereses de demora** desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

MATIZ

No deben confundirse tres consecuencias que suelen mezclarse. **Caducidad:** no la hay en inspección (art. 150.6). **Prescripción:** no se produce por el mero exceso de plazo, pero **puede consumarse** porque las actuaciones anteriores dejan de interrumpirla; hay que comprobar si, sin ellas, el plazo de cuatro años del art. 66.a) LGT ya venció. **Nulidad:** superar el plazo tampoco anula la liquidación posterior. En suma: el procedimiento sobrevive, pero se queda sin escudo frente a la prescripción y sin intereses.

1.6. La retroacción de actuaciones (art. 150.7 LGT)**Artículo 150.7 de la Ley 58/2003 (LGT) · Retroacción de actuaciones**

7. *Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior.* El citado plazo 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.**

La regla es la del **mayor de dos plazos:** lo que restaba del plazo original o **seis meses**, contados desde que el órgano ejecutante recibe el expediente. Si al retrotraerse quedaban tres meses, se dispone de seis; si quedaban diez, se dispone de diez.

EJEMPLO

③ **Cómputo del plazo general de 18 meses con una suspensión.** La Inspección notifica el inicio de un procedimiento sobre el IRPF de un profesional el **12 de marzo del año 1**. El obligado no tiene cifra de negocios que obligue a auditar ni pertenece a grupo alguno: **plazo general de 18 meses**.

Hito	Fecha	Efecto sobre el reloj
Notificación del inicio	12 de marzo, año 1	Empieza a correr el plazo de 18 meses
Vencimiento «teórico» sin incidencias	12 de septiembre, año 2	—
Notificación de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma a la Comisión consultiva (art. 150.3.d)	12 de junio, año 1	Se suspende el cómputo. Consumidos 3 meses; restan 15
Recepción del informe de la Comisión consultiva	12 de octubre, año 1	Cesa la suspensión (duró 4 meses)
Reanudación: «el procedimiento continuará por el plazo que reste»	12 de octubre, año 1	Quedan 15 meses
Nuevo vencimiento	12 de enero, año 3	12-oct-año 1 + 15 meses

La suspensión **no suma** cuatro meses a los dieciocho: **congela** el reloj y lo reanuda por lo que restaba. El resultado práctico es que la fecha límite se desplaza exactamente tanto como duró la suspensión, pero el mecanismo jurídico es distinto —y esa diferencia importa cuando concurren, además, **extensiones**, que sí suman—.

EJEMPLO

④ **Plazo reforzado de 27 meses con una extensión por aportación tardía.** Se inicia el **10 de enero del año 1** una inspección sobre el Impuesto sobre

Sociedades de una entidad integrada en un **grupo de consolidación fiscal** que está siendo comprobado.

- **Plazo aplicable: 27 meses** (art. 150.1.b).2.º). Vencimiento inicial: **10 de abril del año 3**.
- Durante el procedimiento se le requieren tres veces los contratos de financiación intragrupo. La entidad **no los aporta íntegramente** en el plazo del **tercer requerimiento**.
- El **20 de marzo del año 2** —transcurridos ya **más de nueve meses** desde el inicio— los aporta.
- Se cumplen los dos requisitos del art. 150.5: tercer requerimiento desatendido y aportación posterior a los nueve meses. El plazo **se extiende 3 meses**: nuevo vencimiento, **10 de julio del año 3**.
- Si, además, la entidad hubiese solicitado y obtenido **60 días naturales** de períodos de no actuación (arts. 150.4 LGT y 184 RGGI), esos 60 días **también se suman**, llevando el vencimiento a comienzos de septiembre del año 3.

Y si la aportación se hubiera producido **después de firmada el acta**, obligando al órgano competente para liquidar a acordar **actuaciones complementarias**, la extensión no habría sido de 3 meses, sino de 6.

Supongamos ahora que la liquidación se notifica el **2 de octubre del año 3**, fuera de plazo. El procedimiento **no caduca**: la liquidación es válida. Pero (i) las actuaciones anteriores **no interrumpieron la prescripción**, (ii) los ingresos que la entidad hubiera hecho entretanto pasan a ser **espontáneos** (art. 27), y (iii) **no se exigen intereses de demora** desde el vencimiento hasta la terminación.

2. El lugar de las actuaciones inspectoras (art. 151 LGT)

Artículo 151 de la Ley 58/2003 (LGT) · Lugar de las actuaciones inspectoras

1. Las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse **indistintamente, según determine la inspección**:
 - a) En el lugar donde el obligado tributario tenga su **domicilio fiscal**, o en aquel donde su **representante** tenga su domicilio, despacho u oficina.
 - b) En el lugar donde se realicen **total o parcialmente las actividades gravadas**.
 - c) En el lugar donde exista **alguna prueba**, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.
 - d) En las **oficinas de la Administración tributaria**, *cuando* los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.
 - e) En los lugares señalados en las letras anteriores o en **otro lugar**, *cuando* dichas actuaciones se realicen a través de los **sistemas digitales** previstos en el artículo 99.9 de esta Ley. La utilización de dichos sistemas requerirá la **conformidad del obligado tributario**.
2. La inspección podrá **personarse sin previa comunicación** en las **empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes** del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con éste o con el **encargado o responsable de los locales**.
3. Los **libros y demás documentación** a los que se refiere el apartado 1 del artículo 142 de esta ley deberán ser examinados en el **domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario**, en presencia del mismo o de la persona que designe, *salvo que* el obligado tributario **consienta** su examen en las oficinas públicas. *No obstante*, la inspección podrá analizar

en sus oficinas las copias en cualquier soporte de los mencionados libros y documentos.

4. Tratándose de los **registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario** o de los **justificantes** exigidos por éstas a los que se refiere el párrafo c) del apartado 2 del artículo 136 de esta ley, podrá **requerirse su presentación en las oficinas** de la Administración tributaria para su examen.
5. **Reglamentariamente** se podrán establecer criterios para determinar el lugar de realización de determinadas actuaciones de inspección.
6. *Cuando* el obligado tributario fuese una **persona con discapacidad o con movilidad reducida**, la inspección se desarrollará en el **lugar que resulte más apropiado** a la misma, de entre los descritos en el apartado 1 de este artículo.

Documentación	Dónde se examina	Norma
Contabilidad y documentación del art. 142.1 (originales)	Domicilio, local, despacho u oficina del obligado, en su presencia	art. 151.3 LGT · art. 174.2 RGGI
Esa misma documentación, con consentimiento	Oficinas públicas u otro lugar acordado (se hace constar en diligencia)	art. 151.3 LGT · art. 174.2.a) RGGI
Copias en cualquier soporte	Oficinas de la Administración, sin necesidad de consentimiento	art. 151.3 LGT · art. 174.2.b) RGGI
Registros y justificantes establecidos por normas tributarias	Puede requerirse su presentación en oficinas	art. 151.4 LGT · art. 174.2.c) RGGI
Actuaciones sin relación con actividad económica	Puede requerirse la presentación en oficinas	art. 174.2.d) RGGI

3. El horario de las actuaciones (art. 152 LGT)

Artículo 152 de la Ley 58/2003 (LGT) · Horario de las actuaciones inspectoras

1. Las actuaciones que se desarrollen en **oficinas públicas** se realizarán **dentro del horario oficial de apertura al público** de las mismas y, *en todo caso*, dentro de la **jornada de trabajo vigente**.
2. Si las actuaciones se desarrollan en los **locales del interesado** se respetará la **jornada laboral de oficina o de la actividad** que se realice en los mismos, con la posibilidad de que pueda actuarse de **común acuerdo** en otras horas o días.
3. Cuando las **circunstancias de las actuaciones lo exijan**, se podrá actuar **fuera de los días y horas** a los que se refieren los apartados anteriores en los términos que se establezcan **reglamentariamente**.

La Ley fija el principio —cada sitio, su horario— y remite al Reglamento las excepciones.

Artículo 182 del Real Decreto 1065/2007 (RGGI) · Horario de las actuaciones del procedimiento inspector

1. Las actuaciones inspectoras que 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.
2. Cuando las actuaciones inspectoras se desarrollen en los **locales del obligado tributario**, podrán realizarse **fuera de la jornada laboral** de oficina o de la actividad en los siguientes supuestos:
 - a) Cuando medie el **consentimiento** del obligado tributario.

b) *Cuando sin el consentimiento del obligado tributario se considere necesario para que no desaparezcan, se destruyan o alteren elementos de pruebas o las circunstancias del caso requieran* que las actuaciones de inspección se efectúen con una **especial celeridad** que exija su desarrollo fuera de la jornada laboral y se obtenga, en ambos supuestos, la **previa autorización del órgano competente** de la Administración tributaria.

En el ámbito de la **Agencia Estatal de Administración Tributaria**, la autorización a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al **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.

Lugar	Regla general	Fuera de horario / jornada
Oficinas públicas	Horario oficial de apertura y jornada de trabajo (art. 152.1 LGT)	Si lo requieren las circunstancias o media consentimiento (art. 182.1 RGGI)
Locales del obligado	Jornada laboral de oficina o de la actividad (art. 152.2 LGT)	Consentimiento (a) o, sin él , riesgo para las pruebas o especial celeridad , con autorización previa del delegado o director de departamento (b)

4. Las actuaciones mediante personación

La personación —presentarse físicamente donde está el obligado o donde están las pruebas— es la actuación inspectora de mayor intensidad, y por eso su régimen se construye en **tres escalones** de garantía creciente, en función de la naturaleza del lugar y de la actitud de quien lo custodia.

4.1. Personación consentida o en lugares abiertos

El deber de atender se regula en el Reglamento.

Artículo 173 del Real Decreto 1065/2007 (RGGI) · Obligación de atender a los órganos de inspección (extracto)

2. *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.
3. El obligado tributario o su representante deberán **hallarse presentes** en las actuaciones inspectoras *cundo* a juicio del órgano de inspección sea **preciso** para la adecuada práctica de aquellas.
4. 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.

El apartado 4 dibuja un régimen singular: en los grandes nudos logísticos y mercados centrales la entrada del personal inspector es **libre**, sin necesidad de acuerdo ni consentimiento, para la toma de datos de tráfico de mercancías.

4.2. Entrada en fincas y locales de negocio: el acuerdo de entrada

Si el obligado o el custodio **se opone**, la personación necesita cobertura administrativa. La Ley la anuncia en el art. 142.2 y el Reglamento identifica a la autoridad.

Artículo 142.2 de la Ley 58/2003 (LGT) · Entrada en fincas y locales

2. *Cuando* las actuaciones inspectoras lo requieran, los **funcionarios** que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán **entrar**, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en 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 imponible 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.

Artículo 172 del Real Decreto 1065/2007 (RGGI) · Entrada y reconocimiento de fincas

1. Los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la **facultad de entrada y reconocimiento** de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003 [...], *cundo* aquellas así lo requieran.

2. En el ámbito de la **Agencia Estatal de Administración Tributaria**, *cuando* el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares **se opusiera a la entrada** de los funcionarios de inspección, se precisará de un **acuerdo de entrada del delegado o del director de departamento** del que dependa el órgano actuante, *sin perjuicio de* la adopción de las **medidas cautelares** que procedan.

En el ámbito de la **Dirección General del Catastro** el acuerdo a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al **Director General**.

3. *Cuando* la entrada o reconocimiento afecte al **domicilio constitucionalmente protegido** de un obligado tributario, se precisará el **consentimiento del interesado o autorización judicial**. El acuerdo de entrada incorporado a la **solicitud de autorización judicial** corresponderá a las autoridades a que se refiere el apartado anterior.
4. En la entrada y reconocimiento **judicialmente autorizados**, 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**.

5. A efectos de lo dispuesto en este artículo [...] se considerará que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares [...] **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** reguladas en el **artículo 146** de la Ley 58/2003 [...].

4.3. El domicilio constitucionalmente protegido

El tercer escalón es el más garantista, porque entra en juego un derecho fundamental: la **inviolabilidad del domicilio** del art. 18.2 de la Constitución, que solo cede ante el consentimiento del titular, la resolución judicial o el delito flagrante.

Artículo 113 de la Ley 58/2003 (LGT) · Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios

Cuando en las actuaciones y en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario **entrar en el domicilio constitucionalmente protegido** de un obligado tributario o **efectuar registros** en el mismo, la **Administración Tributaria** deberá obtener el **consentimiento** de aquél o la oportuna **autorización judicial**.

La solicitud de **autorización judicial** para la ejecución del acuerdo de entrada en el mencionado domicilio deberá estar **debidamente justificada** y motivar la **finalidad, necesidad y proporcionalidad** de dicha entrada.

Tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse, *aun con carácter previo* al **inicio formal** del correspondiente procedimiento, *siempre que* el acuerdo de entrada contenga la **identificación del obligado tributario**, los **conceptos y períodos** que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial.

Escalón	Lugar	Requisito	Norma
---------	-------	-----------	-------

1.º	Empresas, oficinas, almacenes, con consentimiento (expreso o tácito)	Ninguno adicional	art. 151.2 LGT · art. 172.5 RGGI
2.º	Fincas y locales de negocio , con oposición	Acuerdo de entrada del delegado o director de departamento (AEAT)	art. 142.2 LGT · art. 172.2 RGGI
3.º	Domicilio constitucionalmente protegido	Consentimiento del titular o autorización judicial (que incorpora el acuerdo de entrada)	art. 18.2 CE · art. 113 LGT · art. 172.3 RGGI

MATIZ

El **acuerdo de entrada** es un acto administrativo; la **autorización judicial** es una resolución **judicial**. No son alternativas al mismo nivel: cuando se trata del domicilio constitucionalmente protegido, el acuerdo de entrada **no sustituye** a la autorización judicial, sino que se **incorpora a la solicitud** dirigida al juez (art. 142.2, párrafo tercero, LGT y art. 172.3 RGGI). Y no todo local es domicilio: el domicilio constitucionalmente protegido de una persona jurídica se ciñe a los espacios donde se desarrolla su vida societaria interna —dirección, órganos de gobierno, documentación reservada—, no a la nave, la tienda o el almacén abiertos al tráfico.

RECUERDA

Plazo, lugar y horario en una pantalla. Plazo: **18 meses** general, **27 meses** por cifra de negocios que obligue a auditar, grupo de consolidación o de entidades bajo comprobación, o Impuesto Complementario, con contagio a **vinculadas** (art. 18 LIS). Cómputo: de **notificación del inicio a notificación del acto resultante, sin dilaciones ni interrupciones justificadas**. **Suspensión** (7 causas del art. 150.3): congela y se reanuda «por el plazo que reste». **Extensión: 60 días naturales** a solicitud del obligado (mínimo **7 días** cada período, silencio **positivo**), **3 meses** por aportación tardía tras el tercer requerimiento (si han pasado ≥ 9 meses), **6 meses** si es tras el acta con actuaciones complementarias o por estimación indirecta. Incumplir el plazo: **no caduca**, pero se pierde el efecto **interruptivo de la prescripción**, los ingresos pasan a **espontáneos** (art. 27) y **no se exigen intereses** desde el incumplimiento. Retroacción: lo que reste **o seis meses**, el mayor. Lugar (art. 151): cinco emplazamientos a elección de la Inspección; los **originales** de la contabilidad, en el local del obligado, salvo consentimiento; las **copias**, siempre en oficinas. Horario (art. 152 y art. 182 RGGI): fuera de jornada en locales del obligado sin su consentimiento solo por riesgo para las pruebas o especial celeridad, con **autorización del delegado o director de departamento**, de la que puede exigir **copia**.

TEMA 13

Epígrafe 3 — Medidas cautelares en el procedimiento inspector

1. Fundamento y naturaleza

La LGT contiene dos familias de medidas cautelares que no deben confundirse:

- Las del **art. 81 LGT**, medidas cautelares para **asegurar el cobro** de la deuda tributaria (retención de devoluciones, embargo preventivo, prohibición de disponer). Son medidas de contenido **patrimonial** y se estudian en sede de recaudación.
- Las del **art. 146 LGT**, medidas cautelares del **procedimiento de inspección**, cuya finalidad es asegurar **elementos de prueba**. No garantizan el cobro de nada: garantizan que la prueba llegue intacta al expediente.

Artículo 146 de la Ley 58/2003 (LGT) · Medidas cautelares en el procedimiento de inspección

1. En el procedimiento de inspección 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 tributarias o que se **niegue posteriormente su existencia o exhibición**.

Las medidas podrán consistir, *en su caso*, en el **precinto, depósito o incautación** de las **mercancías o productos sometidos a gravamen**, así como de **libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos** que puedan contener la información de que se trate.

2. 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**.
3. Las medidas adoptadas 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.

2. El presupuesto habilitante

El art. 146.1 exige una **finalidad probatoria** tasada. Las medidas se adoptan para impedir que:

- **desaparezcan** las pruebas,
- **se destruyan**,
- **se alteren**, o
- **se niegue posteriormente su existencia o exhibición**.

3. Las clases: precinto, depósito e incautación

La Ley enumera las tres modalidades; el Reglamento las define.

Artículo 181 del Real Decreto 1065/2007 (RGGI) · Medidas cautelares (apartados 1 a 3)

1. Los **funcionarios que estén desarrollando las actuaciones** en el procedimiento de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que sean necesarias para el **aseguramiento de los elementos de prueba** en los términos previstos en el artículo 146 de la Ley 58/2003 [...].
2. 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.

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.

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**.

3. Para la adopción de las medidas cautelares, se podrá recabar el **auxilio y colaboración** que se consideren precisos de las **autoridades competentes y sus agentes**, que deberán prestarlo en los términos del artículo 142.4 de la Ley 58/2003 [...].

El apartado 2 encierra dos precisiones. La primera: la incautación recae **solo sobre bienes muebles** (no se «incauta» un local; un local se **precinta**). La segunda: las medidas **se pueden acumular** —lo depositado o incautado puede haber sido **previamente precintado**—, de modo que precinto e incautación no son excluyentes.

4. Los límites: proporcionalidad, temporalidad y no causación de perjuicio irreparable

El art. 146.2 LGT impone tres límites acumulativos:

1. **Proporcionalidad**. La medida debe guardar relación con el fin perseguido. Si basta con obtener copia de un fichero, incautar el servidor entero es desproporcionado.
2. **Limitación temporal a los fines anteriores**. La medida dura lo que dura el riesgo probatorio, no lo que dura el procedimiento. De ahí el mandato de **levantarla** en cuanto desaparecen las circunstancias que la motivaron (art. 146.3 *in fine*).

3. **Prohibición del perjuicio de difícil o imposible reparación.** Este es el límite más rotundo: «*sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación*». No se trata de ponderar, sino de una **prohibición**: si la medida es capaz de generar ese perjuicio, no puede adoptarse, por muy fundada que esté la sospecha. Precintar indefinidamente la única línea de producción de una fábrica, o incautar el equipo sin el cual la empresa no puede facturar, chocaría con este límite.

MATIZ

Estos tres límites son **de Ley** (art. 146.2 LGT) y se proyectan sobre toda medida cautelar inspectora. No los confunda con la regla de **mínima perturbación** del art. 180.4 RGGI —que es reglamentaria y se refiere al desarrollo ordinario de las actuaciones—, ni con la **motivación** del art. 146.1, que es un requisito de validez distinto de la proporcionalidad: una medida puede estar impecablemente motivada y ser, aun así, desproporcionada.

5. Documentación, alegaciones y ratificación

Aquí se produce el reparto más nítido entre Ley y Reglamento de todo el tema: la Ley fija **un plazo** (los 15 días de ratificación) y el Reglamento añade **el resto** del procedimiento.

Artículo 181 del Real Decreto 1065/2007 (RGGI) · Medidas cautelares (apartados 4 a 6)

4. La adopción de las medidas cautelares 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** en los términos del apartado siguiente. 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.

Cuando la medida consista en el **depósito** 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.

5. 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.

El acuerdo a que se refiere el párrafo anterior **no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa**, *sin perjuicio de* que se pueda plantear la **procedencia o improcedencia** de la adopción de las medidas cautelares **en los recursos y reclamaciones** que, *en su caso*, puedan interponerse **contra la resolución que ponga fin al procedimiento** de inspección.

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

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

Dos observaciones de calado. La primera: los dos plazos **corren desde momentos distintos**. Los 5 días de alegaciones se cuentan desde el día siguiente a la **notificación**

de la medida; los **15 días** de ratificación, desde la **adopción**. Como en la práctica la diligencia se extiende y se entrega en el mismo acto, ambos suelen arrancar a la vez, pero conceptualmente son *dies a quo* diferentes.

6. Medidas cautelares y personación

Las medidas cautelares reaparecen en los preceptos sobre entrada y personación como su complemento natural.

EJEMPLO

⑤ **Una medida cautelar, paso a paso.** Un equipo de inspección se persona el **lunes 6 de abril** en el almacén de una empresa de comercio al por mayor. Al revisar el sistema informático detecta un programa de facturación paralelo. El administrador manifiesta que «esa noche el equipo se formatea por mantenimiento».

Fecha	Actuación	Norma
Lunes 6, 12:15	Se precinta el equipo servidor (ligadura sellada) y se incauta un disco externo	art. 146.1 LGT · art. 181.2 RGGI
Lunes 6, 12:20	Se extiende diligencia con la medida, el inventario (servidor, marca, número de serie; disco externo), las circunstancias, la finalidad y la información del derecho a alegar; se entrega copia	art. 181.4 RGGI
Hasta el lunes 13 (5 días desde el día siguiente, improrrogables)	La empresa puede formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar	art. 181.5 RGGI
Hasta el lunes 27 (15 días hábiles desde la adopción, 6 de abril)	El órgano competente para liquidar debe ratificar, modificar o levantar mediante acuerdo motivado , comunicado al obligado	art. 146.3 LGT · art. 181.5 RGGI
Cuando se obtenga copia forense íntegra	Se levanta la medida mediante diligencia comunica-	art. 181.6 RGGI

da; la apertura del precinto se hace en presencia del obligado
--

Dos apuntes. Si el acuerdo del día 27 ratifica la medida, la empresa **no puede recurrirlo** de forma autónoma, pero podrá alegar su improcedencia al impugnar la liquidación final (art. 181.5, párrafo 2.º). Y si en lugar de precintar el servidor la Inspección hubiera pretendido **precintar el almacén entero** durante semanas, paralizando la distribución, la medida chocaría con el límite del art. 146.2 LGT: no cabe adoptar medidas que puedan producir un **perjuicio de difícil o imposible reparación**.

RECUERDA

Medidas cautelares del art. 146 LGT. Finalidad: **probatoria** (que no desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas, ni se niegue su existencia o exhibición); no confundir con las del **art. 81** (aseguramiento del **cobro**). Clases: **precinto, depósito e incautación** (esta última, solo de bienes **muebles**), acumulables entre sí. Límites de Ley: **motivación, proporcionalidad, limitación temporal** y prohibición de las que puedan causar **perjuicio de difícil o imposible reparación**. Las adoptan los funcionarios actuantes; se documentan en **diligencia** con **inventario** en el mismo momento; el obligado dispone de **5 días improrrogables** de alegaciones ante el **órgano competente para liquidar**, que debe **ratificar, modificar o levantar** en **15 días desde la adopción**. El acuerdo **no es recurrible** de forma autónoma. El levantamiento se documenta en **diligencia** y la apertura de precintos se hace **en presencia** del obligado, salvo causa justificada.

TEMA 13

Epígrafe 4 — Terminación: las actas y sus clases. La documentación de las actuaciones

1. Las formas de terminación del procedimiento inspector

La LGT no contiene un artículo que enumere las formas de terminación del procedimiento de inspección: se limita a regular las **actas** (arts. 153 a 157) como cauce ordinario. Es el Reglamento el que ofrece el catálogo completo: la terminación por acta y liquidación, siendo la normal, **no es la única**.

Artículo 189 del Real Decreto 1065/2007 (RGGI) · Formas de terminación del procedimiento inspector

1. 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.
4. *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 [...], que deberá emitir **informe** en el que constarán los hechos acreditados en el expediente y las circunstancias que determinen esta forma de terminación.
5. Las actuaciones de comprobación de **obligaciones formales** terminarán mediante **diligencia o informe**, *salvo que* la normativa tributaria establezca otra cosa.

Forma de terminación	Supuesto
Liquidación del órgano competente para liquidar	Regla general, derivada del acta
Acto de alteración catastral	Inspección catastral
Terminación conforme al art. 195 RGGI	Entidades del grupo que no sean la representante
Inicio de un procedimiento de comprobación limitada	Exclusión de métodos objetivos, si el órgano carece de competencia para continuar
Acuerdo del órgano competente para liquidar , previo informe	Prescripción, no sujeción, obligado no sujeto, o cuando no procede formalizar acta
Diligencia o informe	Comprobación de obligaciones formales (art. 192 RGGI)

MATIZ

Adviértase que **el acta no termina el procedimiento**. El acta es una propuesta; lo que pone fin al procedimiento es la **liquidación** que dicta —o que se entiende dictada por el transcurso del plazo— el **órgano competente para liquidar**, que es un órgano distinto del actuario que instruyó. Por eso el art. 185.4 RGGI dispone que *«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»*. Confundir acta y liquidación arruina tanto el régimen de recursos como el cómputo de los plazos de pago del art. 62.2 LGT.

2. La documentación de las actuaciones inspectoras

Artículo 143 de la Ley 58/2003 (LGT) · Documentación de las actuaciones de la inspección

1. Las actuaciones de la inspección de los tributos se documentarán en **comunicaciones, diligencias, informes y actas**.
2. Las **actas** son los **documentos públicos** que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el **resultado de las actuaciones inspec-**

ras de comprobación e investigación, **proponiendo la regularización** que estime procedente de la situación tributaria del obligado o **declarando correcta** la misma.

Artículo 175 del Real Decreto 1065/2007 (RGGI) · Normas generales

Las actuaciones inspectoras se documentarán en **comunicaciones, diligencias, informes, actas y demás documentos** en los que se incluyan **actos de liquidación y otros acuerdos resolutorios**, en los términos establecidos en este reglamento.

Cuatro documentos, cuatro funciones distintas. El art. 99.7 LGT, en sede de normas comunes de los procedimientos tributarios, define los tres primeros.

Artículo 99.7 de la Ley 58/2003 (LGT) · Comunicaciones, diligencias e informes

7. Las actuaciones de la **Administración tributaria** en los procedimientos de aplicación de los tributos se documentarán en **comunicaciones, diligencias, informes** y otros documentos previstos en la normativa específica de cada procedimiento.

Las **comunicaciones** son los 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.

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

Los órganos de la Administración tributaria emitirán, de oficio o a petición de terceros, los **informes** que sean **preceptivos** conforme al ordenamiento jurídico, los que soliciten otros órganos y servicios de las Administraciones públicas o los poderes legislativo y judicial, en los términos previstos por las leyes, y los que resulten **necesarios para la aplicación de los tributos**.

La línea divisoria entre **diligencia** y **acta** es, por tanto, la **propuesta de liquidación**: la diligencia constata, el acta propone. Ambas son **documentos públicos** y comparten un régimen probatorio paralelo.

Artículo 144 de la Ley 58/2003 (LGT) · Valor probatorio de las actas

1. Las **actas** extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de **documentos públicos** y **hacen prueba de los hechos** que motiven su formalización, *salvo que* se acredite lo contrario.
2. 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**.

Artículo 107 de la Ley 58/2003 (LGT) · Valor probatorio de las diligencias

1. Las **diligencias** extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de **documentos públicos** y **hacen prueba de los hechos** que motiven su formalización, *salvo que* se acredite lo contrario.
2. Los hechos contenidos en las diligencias y **aceptados por el obligado tributario** objeto del procedimiento, así como sus **manifestaciones**, se **presumen ciertos** y *sólo* podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en **error de hecho**.

MATIZ

La presunción de certeza es *iuris tantum*, pero **asimétrica**. Frente a los hechos consignados por el funcionario cabe **prueba en contrario** de cualquier clase. Frente a los hechos que el obligado **aceptó**, la vía es mucho más estrecha: solo puede rectificarlos probando que incurrió en **error de hecho** —no en error de derecho ni en un cambio de criterio jurídico—. De ahí la máxima clásica: *la conformidad vincula sobre los hechos, no sobre el derecho*. El art. 156.5 LGT lo consagra al remitir el régimen de los hechos conformados al art. 144.2.

3. Contenido de las actas

Artículo 153 de la Ley 58/2003 (LGT) · Contenido de las actas

Las **actas** que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras deberán contener, **al menos**, las siguientes menciones:

- a) El **lugar y fecha** de su formalización.
- b) El **nombre y apellidos o razón social completa**, el **número de identificación fiscal** y el **domicilio fiscal** del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la **persona con la que se entienden las actuaciones** y el **carácter o representación** con que interviene en las mismas.
- c) 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.
- d) *En su caso*, la **regularización** de la situación tributaria del obligado y la **propuesta de liquidación** que proceda.
- e) La **conformidad o disconformidad** del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación.

- f) 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.
- g) La **existencia o inexistencia**, en opinión del actuario, de **indicios de la comisión de infracciones tributarias**.
- h) Las **demás** que se establezcan **reglamentariamente**.

La letra h) remite al Reglamento.

Artículo 176 del Real Decreto 1065/2007 (RGGI) · Actas de inspección

1. En las actas de inspección [...] se consignarán, **además de** las menciones contenidas en el artículo 153 de dicha ley, los siguientes extremos:
 - a) **Nombre y apellidos de los funcionarios** que las suscriban.
 - b) 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 Ley 58/2003 [...].
 - c) La **presentación o no de alegaciones** por el obligado tributario durante el procedimiento o en el trámite de audiencia y, en el caso de que las hubiera efectuado, la **valoración jurídica** de las mismas por el funcionario que suscribe el acta. *No obstante, cuando se suscriba un acta de disconformidad*, la valoración de las alegaciones presentadas podrá incluirse en el **informe** a que se refieren los artículos 157.2 de la Ley 58/2003 [...] y 188.2 de este reglamento.
 - d) El **carácter provisional o definitivo** de la liquidación que derive del acta. En el caso de liquidación provisional se harán constar las **circunstancias que**

determinan dicho carácter y los elementos de la obligación tributaria a que se haya extendido la comprobación.

e) En el caso de **actas con acuerdo** deberá hacerse constar, además de lo señalado en el artículo 155.2 de la Ley 58/2003 [...], la **fecha en que el órgano competente ha otorgado la preceptiva autorización** y los **datos identificativos del depósito o de la garantía** constituidos por el obligado tributario.

2. *Cuando* el obligado tributario esté sujeto a **obligaciones contables y registrales** [...], deberá hacerse constar en el acta la **situación de los libros o registros obligatorios**, con expresión, *en su caso*, de los **defectos o anomalías** que tengan trascendencia para la resolución del procedimiento o para determinar la existencia o calificación de **infracciones tributarias**.
3. En relación con cada obligación tributaria podrá extenderse una **única acta** respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la **suma algebraica** de las liquidaciones referidas a los distintos periodos comprobados.

4. Formalización y firma de las actas

Artículo 185 del Real Decreto 1065/2007 (RGGI) · Formalización de las actas

1. Concluido, *en su caso*, el **trámite de audiencia**, se procederá a documentar el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación en las **actas de inspección**. [...]
2. 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**. [...]

Si el obligado tributario **no hubiera comparecido**, las actas deberán ser **notificadas** conforme lo dispuesto en la Ley 58/2003 [...], y se **suspenderá el cómputo del plazo** del procedimiento inspector 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**.

[...]

4. 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.

5. Las clases de actas

Artículo 154 de la Ley 58/2003 (LGT) · Clases de actas según su tramitación

1. A efectos de su **tramitación**, las actas de inspección pueden ser **con acuerdo, de conformidad o de disconformidad**.
2. *Cuando* el obligado tributario o su representante se **niegue a recibir o suscribir** el acta, ésta se tramitará **como de disconformidad**.

5.1. Actas con acuerdo (art. 155 LGT)

Es una modalidad singular: una transacción tasada entre Administración y obligado, admisible solo en los supuestos en que la aplicación de la norma exige un margen de apreciación.

Artículo 155 de la Ley 58/2003 (LGT) · Actas con acuerdo

1. *Cuando* para la elaboración de la propuesta de regularización 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**, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un **acuerdo con el obligado tributario** en los términos previstos en este artículo.
2. *Además de* lo dispuesto en el artículo 153 de esta ley, el acta con acuerdo incluirá **necesariamente** el siguiente contenido:
 - a) El **fundamento** de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.
 - b) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y **cuantificación de la propuesta de regularización**.
 - c) 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 esta ley, así como la **renuncia a la tramitación separada** del procedimiento sancionador.

d) **Manifestación expresa de la conformidad** del obligado tributario con la **totalidad** del contenido a que se refieren los párrafos anteriores.

3. Para la suscripción del acta con acuerdo será necesaria la concurrencia de los siguientes **requisitos**:

a) **Autorización del órgano competente para liquidar**, que podrá ser **previa o simultánea** a la suscripción del acta con acuerdo.

b) La **constitución de un depósito**, **aval** de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o **certificado de seguro de caución**, de **cuantía suficiente** para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.

4. El **acuerdo se perfeccionará** mediante la **suscripción del acta** por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos.

5. Se entenderá **producida y notificada 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 esta ley [...].

6. 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 esta ley, y *sin perjuicio del* recurso que pueda proceder en **vía contencioso-administrativa** por la existencia de **vicios en el consentimiento**.

7. 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.

La garantía, que la Ley deja sin cifrar, la concreta el Reglamento.

Artículo 186 del Real Decreto 1065/2007 (RGGI) · Tramitación de las actas con acuerdo (extracto)

5. Antes de proceder a la firma del acta, el obligado tributario deberá **acreditar fehacientemente** la constitución del depósito o garantía en los siguientes términos:

a) En el caso de constitución de **depósito**, mediante la aportación del justificante de constitución del depósito en la **Caja General de Depósitos** o en sus sucursales. Dicho depósito deberá cubrir el **importe total de la deuda tributaria** y, *en su caso*, de la **sanción**.

b) En el caso de formalización de **aval o seguro de caución** [...]. La garantía deberá cubrir el **importe total de la deuda tributaria**, de la **sanción** y el **20 por ciento** de ambas cantidades. Será de **duración indefinida** y permanecerá vigente *hasta que* se produzca la extinción del importe garantizado. [...]

6. Si en el momento señalado para la firma del acta **no se hubiese aportado** por el obligado tributario el justificante de la constitución del depósito o

garantía se entenderá que ha **desistido** de la formalización del acta con acuerdo.

7. 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. [...]

5.2. Actas de conformidad (art. 156 LGT)

Artículo 156 de la Ley 58/2003 (LGT) · Actas de conformidad

1. 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.
2. *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.
3. Se entenderá **producida y notificada 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.

4. Para la **imposición de las sanciones** que puedan proceder como consecuencia de estas liquidaciones será de aplicación la **reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188** de esta ley.
5. A los **hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria** respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su **conformidad** les será de aplicación lo dispuesto en el **apartado 2 del artículo 144** de esta ley.

El Reglamento añade dos reglas de gran utilidad: la **irrevocabilidad de la conformidad** y el régimen de la **conformidad parcial**.

Artículo 187 del Real Decreto 1065/2007 (RGGI) · Tramitación de las actas de conformidad (extracto)

[...]

4. 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.

MATIZ

«Conformidad» no equivale a «renuncia al recurso». El obligado que firma en conformidad **no puede revocar** esa conformidad (art. 187.4 RGGI) y queda vinculado por los **hechos** aceptados, que solo podrá rectificar probando **error de hecho** (arts. 144.2 y 156.5 LGT). Pero **sí puede recurrir la liquidación**, típicamente por motivos **jurídicos**: calificación, interpretación de la norma, aplicación de una exención. Lo que ocurre es que, si recurre, **pierde la reducción del 30 %**, que se le exigirá sin más requisito que la notificación (art. 188.2.b LGT).

5.3. Actas de disconformidad (art. 157 LGT)**Artículo 157 de la Ley 58/2003 (LGT) · Actas de disconformidad**

1. 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.
2. *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** *cundo* sea preciso **completar la información** recogida en el acta.
3. 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**.
4. Antes de dictar el acto de liquidación, el órgano competente podrá acordar la práctica de **actuaciones complementarias** en los términos que se fijen reglamentariamente.

5. Recibidas las alegaciones, el **órgano competente dictará la liquidación** que proceda, que será **notificada** al interesado.

En la disconformidad **no hay liquidación tácita**: siempre se dicta y notifica una liquidación **expresa**. El **informe ampliatorio** del art. 157.2 —desarrollado en el art. 188.2 RGGI— se entrega junto con el acta y puede incorporar la valoración de las alegaciones formuladas durante el procedimiento (art. 176.1.c RGGI). Y si el órgano competente para liquidar rectifica la propuesta por error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas **sobre cuestiones no alegadas**, debe notificar el acuerdo de rectificación y abrir un nuevo plazo de **15 días** de alegaciones (art. 188.3 RGGI).

Clase de acta	Trámite de audiencia previo	Plazo del órgano para liquidar	Liquidación tácita	Alegaciones del obligado
Con acuerdo (155)	No	10 días (hábil, art. 186.7 RGGI) para rectificar errores materiales	Sí , conforme a la propuesta	No (ya ha manifestado conformidad total)
De conformidad (156)	Sí	Un mes desde el día siguiente a la fecha del acta	Sí , conforme a la propuesta	Solo si se acuerda rectificación: 15 días (art. 187.3.b RGGI)
De disconformidad (157)	Sí	Sin plazo tácito: liquidación expresa	No	15 días desde el acta o su notificación

6. Las reducciones de la sanción y los intereses de demora

La clase de acta produce dos consecuencias económicas de primer orden: la **reducción de la sanción** y la fecha hasta la que corren los **intereses de demora**.

Artículo 188 de la Ley 58/2003 (LGT) · Reducción de las sanciones (extracto)

1. La cuantía de las **sanciones pecuniarias** impuestas según los artículos 191 a 197 de esta Ley se **reducirá** en los siguientes porcentajes:

a) Un **65 por ciento** en los supuestos de **actas con acuerdo** previstos en el artículo 155 de esta Ley.

b) Un **30 por ciento** en los supuestos de **conformidad**.

2. El **importe de la reducción practicada** conforme a lo dispuesto en el apartado anterior **se exigirá** sin más requisito que la **notificación al interesado**, *cuando* concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) En los supuestos previstos en el párrafo a) del apartado anterior, *cuando* se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente **recurso contencioso-administrativo** o, en el supuesto de haberse presentado **aval o certificado de seguro de caución** en sustitución del depósito, *cuando no se ingresen* las cantidades derivadas del acta con acuerdo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 [...].

b) En los supuestos de **conformidad**, *cuando* se haya interpuesto **recurso o reclamación** contra la regularización.

3. El importe de la sanción que deba ingresarse [...], una vez aplicada, *en su caso*, la **reducción por conformidad** [...], **se reducirá en el 40 por ciento** *si* concurren las siguientes circunstancias:

a) Que se realice el **ingreso total** del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del **artículo 62** de esta Ley [...].

b) Que **no se interponga recurso o reclamación** contra la liquidación o sanción.

[...] La reducción prevista en este apartado **no será aplicable** a las sanciones que procedan en los supuestos de **actas con acuerdo**.

Clase de acta	Reducción del art. 188.1	¿Acumula el 40 % del art. 188.3?
---------------	--------------------------	----------------------------------

Con acuerdo	65 %	No (expresamente excluido)
De conformidad	30 %	Sí, si ingresa en plazo y no recurre
De disconformidad	Ninguna por aceptación	Sí, el 40 %, si ingresa en plazo y no recurre

MATIZ

La reducción del 40 % del art. 188.3 no es una reducción «por conformidad», sino **por pronto pago y no impugnación**. Por eso alcanza también a quien firmó en **disconformidad** —siempre que después ingrese en plazo y no recurra— y, en cambio, **no** se aplica nunca a las actas **con acuerdo**, cuyo 65 % ya incorpora ese incentivo. Y ojo con el reverso: las reducciones **se pierden** y se exigen «sin más requisito que la notificación» si se recurre (art. 188.2 y 188.4).

Artículo 191.2 del Real Decreto 1065/2007 (RGGI) · Liquidación de los intereses de demora

2. En el caso de **actas con acuerdo** los **intereses de demora** se calcularán **hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación** por el transcurso del plazo legalmente establecido.

En el caso de **actas de conformidad**, los intereses de demora se calcularán **hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación** por transcurso del plazo legalmente establecido.

En el caso de **actas de disconformidad**, los intereses de demora se calcularán **hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones**.

EJEMPLO

⑥ **Acta con acuerdo frente a acta de conformidad: la misma regularización, dos resultados.** Una sociedad es inspeccionada por el Impuesto sobre Socieda-

des. La discrepancia versa sobre el **valor de mercado** de un inmueble aportado por un socio: una magnitud que, por definición, no puede cuantificarse de forma cierta. Cuota regularizada: **50.000 €**. Sanción propuesta por infracción grave: **50 % de 50.000 = 25.000 €**.

Vía A — acta con acuerdo (art. 155).

Concepto	Importe
Cuota	50.000 €
Sanción propuesta	25.000 €
Reducción del 65 % (art. 188.1.a)	-16.250 €
Sanción a ingresar	8.750 €
Reducción adicional del 40 % (art. 188.3)	No aplicable a las actas con acuerdo
Garantía si es depósito (art. 186.5.a RGGI)	50.000 + 8.750 = 58.750 €
Garantía si es aval o seguro de caución (art. 186.5.b RGGI)	58.750 + 20 % = 70.500 €

Requisitos: **autorización** previa o simultánea del órgano competente para liquidar y **acreditación fehaciente** de la garantía **antes** de firmar (si no se aporta, se entiende **desistida** la formalización, art. 186.6 RGGI). Firmada el acta el **10 de mayo**, si el **órgano competente para liquidar** no notifica en **10 días hábiles** una rectificación de errores materiales, la liquidación y la sanción se entienden dictadas y notificadas conforme a la propuesta. La liquidación y la sanción **solo** podrán impugnarse por **nulidad de pleno derecho** (art. 217) o, en vía contencioso-administrativa, por **vicios en el consentimiento**.

Vía B — acta de conformidad (art. 156).

Concepto	Importe
Cuota	50.000 €
Sanción propuesta	25.000 €
Reducción del 30 % (art. 188.1.b)	-7.500 €
Subtotal	17.500 €

Reducción del 40 % por pronto pago y no recurrir (art. 188.3)	-7.000 €
Sanción a ingresar	10.500 €

Aquí no hace falta ni autorización ni garantía, y **sí** hay **trámite de audiencia** previo. Firmada el acta el 10 de mayo, la liquidación se entiende dictada y notificada si transcurre **un mes** sin que el órgano competente notifique alguno de los cuatro acuerdos del art. 156.3. La sociedad **conserva el derecho a recurrir** la liquidación por motivos jurídicos, pero si lo hace **pierde ambas reducciones**: se le exigirán los 7.500 € (art. 188.2.b) y los 7.000 € (art. 188.3, último párrafo).

Conclusión. El acuerdo sale más barato en sanción (8.750 € frente a 10.500 €) pero exige **garantizar** el pago por adelantado y **renunciar de hecho** a impugnar. La conformidad es más barata en gestión y deja abierta la puerta del recurso, al precio de una sanción algo mayor **si** se paga y no se recurre.

7. Disposiciones especiales: estimación indirecta y conflicto en la aplicación de la norma

La Subsección 4.^a del Capítulo IV cierra el procedimiento con dos figuras que, aun no siendo formas de terminación, condicionan el contenido del acta.

7.1. La aplicación del método de estimación indirecta (art. 158 LGT)

Artículo 158 de la Ley 58/2003 (LGT) · Aplicación del método de estimación indirecta (extracto)

1. *Cuando* resulte aplicable el **método de estimación indirecta**, la inspección de los tributos **acompañará a las actas** incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un **informe razonado** sobre:

- a) Las **causas determinantes** de la aplicación del método de estimación indirecta.
 - b) La **situación de la contabilidad** y registros obligatorios del obligado tributario.
 - c) La **justificación de los medios elegidos** para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.
 - d) Los **cálculos y estimaciones** efectuados en virtud de los medios elegidos.
2. La aplicación del método de estimación indirecta **no requerirá acto administrativo previo** que lo declare, *pero* en los **recursos y reclamaciones** que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes **podrá plantearse la procedencia** de la aplicación de dicho método.
3. Los **datos y antecedentes** utilizados para la aplicación del método de estimación indirecta podrán proceder de cualquiera de las siguientes fuentes:
- a) Los **signos, índices y módulos** establecidos para el método de **estimación objetiva**, que se utilizarán **preferentemente** tratándose de obligados tributarios que hayan **renunciado** a dicho método. *No obstante*, si la Inspección acredita la existencia de rendimientos o cuotas procedentes de la actividad económica por un **importe superior**, será este último el que se considere a efectos de la regularización.
 - b) Los **datos económicos y del proceso productivo** obtenidos del **propio obligado tributario**.
 - c) Los datos procedentes de **estudios del sector** efectuados por **organismos públicos** o por **organizaciones privadas** de acuerdo con técnicas estadísticas adecuadas, y que se refieran al periodo objeto de regularización. En este caso se **identificará la fuente** de los estudios [...].

d) Los datos de una **muestra obtenida por los órganos de la Inspección** sobre empresas, actividades o productos con características relevantes que sean **análogas o similares** a las del obligado tributario, y se refieran al **mismo año**. En este caso, la Inspección deberá **identificar la muestra elegida [...]** y señalar el **Registro Público o fuente** de la que se obtuvieron los datos. [...]

5. En el caso de tributos con **periodos de liquidación inferior al año**, la cuota estimada por la Inspección de forma anual se **repartirá linealmente** entre los periodos de liquidación correspondientes, *salvo que* el obligado tributario justifique que procede un **reparto temporal diferente**.

El art. 193 RGGI completa el régimen precisando cuándo hay **incumplimiento sustancial** de las obligaciones contables o registrales, cuándo existe **resistencia, obstrucción, excusa o negativa** (por remisión al art. 203.1 LGT) y cómo deben **disociarse** los datos de terceros cuando la muestra procede de la propia Administración. Y añade un dato de tramitación: en las actas suscritas **en disconformidad** que apliquen estimación indirecta podrá elaborarse **un único informe** que recoja ambas circunstancias (art. 193.6 RGGI).

7.2. El informe preceptivo en el conflicto en la aplicación de la norma (art. 159 LGT)

Artículo 159 de la Ley 58/2003 (LGT) · Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria (extracto)

1. De acuerdo con lo establecido en el **artículo 15** de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda **declarar el conflicto** en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un **informe favorable de la Comisión consultiva** que se constituya [...] por **dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas**, actuando uno de ellos como **Presidente**, y por **dos representantes de la Administración tributaria actuante**.

2. *Cuando* el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo **comunicará al interesado**, y le concederá un plazo de **15 días** para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes. [...]
3. A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector se tendrá en cuenta lo dispuesto en el **apartado 3 del artículo 150** de esta Ley.
4. 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**.
5. Transcurrido el plazo [...] **sin que** la Comisión consultiva haya emitido el informe, se **reanudará el cómputo** del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán **continuar las actuaciones** y, *en su caso*, dictar **liquidación provisional** respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas [...].
6. El informe de la Comisión consultiva **vinculará al órgano de inspección** sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.
7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo **no serán susceptibles de recurso o reclamación**, *pero* en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación **podrá plantearse la procedencia** de la declaración del conflicto [...].

MATIZ

No confunda las tres remisiones de expediente que aparecen en este tema. A la **Comisión consultiva** (art. 159): suspende el plazo por la letra d) del art. 150.3 y el informe es **vinculante**. A las **Juntas Arbitrales** de Concierto y Convenio (art. 150.3.c): suspende por conflicto de competencias entre Administraciones. Al **Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente** (art. 150.3.a): suspende cuando se aprecian indicios de **delito contra la Hacienda Pública** y **no se practica liquidación** conforme al art. 251 LGT.

RECUERDA

Terminación y documentación en una pantalla. Documentación (art. 143 LGT): comunicaciones, diligencias, informes y actas; la diligencia **nunca** contiene propuestas de liquidación, el acta **sí**. Actas y diligencias son **documentos públicos** que hacen prueba salvo prueba en contrario; los hechos **aceptados** solo se rectifican probando **error de hecho** (arts. 144.2 y 107.2). Contenido del acta: art. **153** LGT (ocho letras) más art. **176** RGGI (funcionarios, fecha de inicio y plazo con sus incidencias, alegaciones y su valoración, carácter provisional o definitivo, y en las actas con acuerdo la autorización y la garantía). Clases (art. 154): **con acuerdo** (155: supuestos tasados, autorización + garantía, liquidación y sanción tácitas a los **10 días**, impugnación solo por **nulidad de pleno derecho** o vicios del consentimiento, reducción del **65 %**), **de conformidad** (156: audiencia previa, liquidación tácita en **un mes**, reducción del **30 %** acumulable al **40 %** por pronto pago) y **de disconformidad** (157: audiencia previa, informe ampliatorio, **15 días** de alegaciones, liquidación **expresa**, solo el **40 %**). El acta **no termina** el procedimiento ni es recurrible: lo es la **liquidación**. Formas de terminación (art. 189 RGGI): liquidación, alteración catastral, acuerdo del órgano competente previo informe (prescripción, no sujeción), diligencia o informe en obligaciones formales, e inicio de comprobación limitada en métodos objetivos. Disposiciones especiales: **estimación indirecta** (art. 158, informe razonado con cuatro contenidos, cuatro fuentes de datos, sin acto previo declarativo) y **conflicto en la aplicación de la norma** (art. 159, Comisión consultiva de 4 miembros, informe en **3 meses** ampliables **1, vinculante**).

TU OPOSICIÓN, EN UNA APP

El temario que tienes en las manos cobra vida en la app Persevera, con todo para estudiarlo:

tests · psicotécnicos · flashcards con repaso espaciado · supuestos

cursos · simulacros · mapas mentales · tutor IA · planificador

7 días de prueba · Suscripción sin permanencia: cancelas cuando quieras.

**APP STORE**

para iPhone y iPad

**GOOGLE PLAY**

para Android

**EN LA WEB**app.perseveraoposiciones.com

DEL MISMO EQUIPO



Eroodite — Estudia cualquier cosa con IA

Persevera es para tu oposición. **Eroodite, para todo lo demás:** tu carrera universitaria, otras oposiciones o cualquier material que caiga en tus manos. Sube tus apuntes, PDFs, vídeos de YouTube o fotos y su inteligencia artificial te crea al momento exámenes, fichas de repaso, resúmenes y mapas mentales. Con un tutor con IA que resuelve dudas —hasta las que le haces una foto—, repaso espaciado y modo concentración.

Tus apuntes, listos para estudiar en segundos. Empieza gratis.



APP STORE

para iPhone y iPad



GOOGLE PLAY

para Android