

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.

RGAT - Artículo 184. 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 17 de diciembre, General Tributaria, 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.En caso de no cumplirse los requisitos anteriores, el órgano actuante podrá denegar la solicitud.
La solicitud que cumpla los requisitos establecidos en el primer párrafo de este apartado se entenderá **automáticamente concedida por el periodo solicitado, hasta el límite de los 60 días como máximo**, con su presentación en plazo, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de que se inicie el periodo solicitado. **Se entenderá automáticamente denegada la solicitud de un periodo inferior a 7 días.**
La notificación expresa de la concesión antes de que se inicie el periodo solicitado podrá establecer un plazo distinto al solicitado por el obligado tributario.
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 respecto 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.

Artículo 151. 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.

RGAT - Artículo 174. Lugar de las actuaciones inspectoras.

1. Las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse en cualquiera de los lugares establecidos en el artículo 151.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según determinen los órganos de inspección.
2. Las actuaciones relativas al análisis de la documentación a que se refiere el artículo 142.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **deberán practicarse en el lugar donde legalmente deban hallarse los libros** de contabilidad o documentos, **con las siguientes excepciones:**
 - a) **Cuando exista previa conformidad del obligado tributario**, que se hará constar en diligencia, podrán examinarse en las oficinas de la Administración tributaria o en cualquier otro lugar en el que así se acuerde.
 - b) **Cuando se hubieran obtenido copias** en cualquier soporte de los libros y documentos a que se refiere el artículo 142.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, podrán examinarse en las oficinas de la Administración tributaria.
 - c) **Cuando se trate de registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario** o de los justificantes exigidos por estas, se podrá requerir su presentación en las oficinas de la Administración tributaria para su examen.
 - d) **Cuando las actuaciones de inspección no tengan relación con el desarrollo de una actividad económica**, se podrá requerir la presentación en las oficinas de la Administración tributaria correspondiente de los documentos y justificantes necesarios para la debida comprobación de su situación tributaria, siempre que estén establecidos o sean exigidos por normas de carácter tributario o se trate de justificantes necesarios para probar los hechos o las circunstancias consignados en las declaraciones tributarias.
3. Los órganos de inspección en cuyo ámbito de competencia territorial se encuentre el domicilio fiscal del obligado tributario **podrán examinar** todos los libros, documentos o justificantes que deban ser aportados, **aunque se refieran a bienes, derechos o actividades que radiquen, aparezcan o se desarrollen en un ámbito territorial distinto.**

Del mismo modo, los órganos de inspección cuya competencia territorial no corresponda al domicilio fiscal del obligado tributario podrán desarrollar en cualquiera de los demás lugares a que se refiere el artículo 151 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las actuaciones que procedan en relación con dicho obligado.

Artículo 152. 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.

RGAT - Artículo 182. 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

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

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

RGAT - Artículo 180. 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, de 17 de diciembre, General Tributaria.
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.

RGAT - Artículo 183. 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.

Subsección 3.ª Terminación de las actuaciones inspectoras

Artículo 153. 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.

Artículo 154. Clases de actas según su tramitación.

- 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.

RGAT - Artículo 185. 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.

En aquellos supuestos en los que la competencia para dictar el acto de liquidación corresponda a una Administración tributaria distinta de la que haya llevado a cabo las actuaciones de comprobación e investigación, el órgano competente para liquidar de la Administración tributaria que hubiera realizado estas actuaciones deberá autorizar previamente y de forma expresa la suscripción del acta. Esta autorización deberá ser solicitada una vez finalizado el trámite de audiencia previo a la suscripción del acta.
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 suscribir las, serán firmadas sólo por el funcionario y se hará constar la circunstancia de que se trate. Las actas podrán suscribirse mediante firma manuscrita o mediante firma electrónica.

En caso de que el acta se suscriba mediante **firma manuscrita**, de cada acta se entregará un ejemplar al obligado tributario, que se entenderá notificada por su firma.

En el caso de que el acta se suscriba mediante firma electrónica, la entrega del ejemplar se podrá sustituir por la entrega de datos necesarios para su acceso por medios electrónicos adecuados.

Si el obligado tributario no hubiera comparecido, las actas deberán ser notificadas conforme lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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.
3. En los supuestos regulados en los artículos 106 y 107 de este reglamento, la firma de un acta con acuerdo o de conformidad exigirá la aceptación de todos los obligados tributarios que hayan comparecido en el procedimiento.
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.

Artículo 154. 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.

Artículo 155. 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, o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con dichas garantías y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de 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.

RGAT - Artículo 186. Tramitación de las actas con acuerdo.

1. Cuando de los datos y antecedentes obtenidos en las actuaciones de comprobación e investigación, el órgano inspector entienda que pueda proceder la conclusión de un acuerdo por concurrir alguno de los supuestos señalados en el artículo 155 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo pondrá en conocimiento del obligado tributario. Tras esta comunicación, el obligado tributario podrá formular una propuesta con el fin de alcanzar un acuerdo.
2. Una vez desarrolladas las oportunas actuaciones para fijar los posibles términos del acuerdo, el órgano inspector solicitará la correspondiente **autorización para la suscripción del acta con acuerdo del órgano competente para liquidar**.
3. La fecha y el lugar de formalización del acta se comunicarán al obligado tributario junto con los datos necesarios y los trámites a realizar para la constitución del depósito o garantía a que se refiere el artículo 155.3.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
4. La autorización del órgano competente para liquidar deberá ser expresa y anterior o simultánea a la suscripción del acta, y se adjuntará a esta.
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, mediante la aportación del certificado de la entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o de la entidad aseguradora. **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.

La garantía deberá constituirse a disposición del órgano competente para liquidar. Si posteriormente no se pagase el importe consignado en el acta con acuerdo, el documento en que se formalice la garantía deberá ponerse a disposición del órgano competente para su recaudación.

Una vez satisfecha la deuda sin haber sido necesaria la ejecución de la garantía, se procederá de oficio a su devolución.

- 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.

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

- a) Si la liquidación es inferior al importe del depósito, se procederá a aplicar este al pago de la deuda y a liberar el resto.
 - b) Si la liquidación es superior al importe del depósito, se aplicará este al pago de la deuda y se entregará documento de ingreso por la diferencia.
 - c) Si la liquidación es superior al importe de la garantía, se entregará documento de ingreso por el importe de la liquidación
- 8. **Cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo que no afecte a todos los elementos regularizados de la obligación tributaria, se procederá de la siguiente forma:**
 - a) **Si se manifestase la conformidad al resto de los elementos regularizados** no incluidos en el acta con acuerdo, la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad incluirá todos los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de conformidad.
 - b) **Si se manifestase la disconformidad al resto de los elementos** regularizados no incluidos en el acta con acuerdo, la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad incluirá todos los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de la liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de disconformidad.
 - c) **Si respecto a los elementos regularizados de la obligación tributaria no incluidos en el acta con acuerdo se otorgase la conformidad parcial,** se procederá de la siguiente manera:
 - 1.º Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario **haya prestado su conformidad no resultara una cantidad a devolver**, se formalizarán simultáneamente, además del acta con acuerdo, dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos:

Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad.

Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. Las cuotas tributarias incluidas en las propuestas de liquidación contenidas en el acta de conformidad y en el acta con acuerdo minorarán la contenida en el acta de disconformidad.
 - 2.º Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario **haya prestado su conformidad resultara una cantidad a devolver**, se formalizará una única acta de disconformidad en la que se harán constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad a efectos de la aplicación de la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de disconformidad.

Artículo 156. 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.

RGAT - Artículo 187. Tramitación de las actas de conformidad.

1. Cuando el obligado tributario preste su conformidad a los hechos y a las propuestas de regularización y liquidación incorporadas en el acta, se hará constar en ella dicha conformidad.
2. **Cuando el obligado tributario preste su conformidad parcial** a los hechos y a las propuestas de regularización y liquidación formuladas se procederá de la siguiente forma:
 - a) **Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad no resultara una cantidad a devolver**, se formalizarán simultáneamente dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos:
 - 1.º Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad.
 - 2.º Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad minorará la contenida en el acta de disconformidad.
 - b) **Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad resultara una cantidad a devolver**, se formalizará una única acta de disconformidad en la que se harán constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad a efectos de la aplicación de la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
3. **Una vez firmada el acta de conformidad, el órgano competente para liquidar dispone de un plazo de un mes**, contado a partir del día siguiente al de la fecha del acta, para notificar al obligado tributario un acuerdo con alguno de los contenidos previstos en el artículo 156.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en cuyo caso se procederá de la siguiente forma:
 - a) Si se confirma la propuesta de liquidación contenida en el acta o se rectifican errores materiales, se notificará el acuerdo al obligado tributario. El procedimiento finalizará con dicha notificación.
 - b) Si se estima que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas, se notificará al obligado tributario acuerdo de rectificación conforme a los hechos aceptados por este en el acta y se concederá un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que formule alegaciones. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada.

Artículo 157. Actas de disconformidad.

- c) Si se ordena completar el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias, se dejará sin efecto el acta formalizada, se notificará esta circunstancia al obligado tributario y se realizarán las actuaciones que procedan cuyo resultado se documentará en un acta que sustituirá a todos los efectos a la anteriormente formalizada y se tramitará según proceda.

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

El plazo del mes del que dispone el órgano competente para liquidar en los supuestos de las letras b) y c) anteriores se suspenderá cuando concorra la circunstancia a la que se refiere el apartado e) del artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

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

Artículo 157. 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** cuando 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.

RGAT - Artículo 188. Tramitación de las actas de disconformidad.

1. Cuando el obligado tributario se niegue a suscribir el acta, la suscriba pero no preste su conformidad a las propuestas de regularización y de liquidación contenidas en el acta o no comparezca en la fecha señalada para la firma de las actas, se formalizará un acta de disconformidad, **en la que se hará constar el derecho del obligado tributario a presentar las alegaciones que considere oportunas dentro del plazo de los 15 días**, contados a partir del día siguiente al de la fecha en que se haya producido la negativa a suscribir, se haya suscrito o, si no se ha comparecido, se haya notificado el acta.

2. En el acta de disconformidad se expresarán con el detalle que sea preciso los hechos y fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización. La información recogida en el acta que sea necesario completar **podrá ser objeto de desarrollo en un informe ampliatorio**, que se entregará al obligado tributario de forma conjunta con el acta.

También se recogerá en el acta de forma expresa la disconformidad manifestada por el obligado tributario o las circunstancias que determinan su tramitación como acta de disconformidad, sin perjuicio de que en su momento pueda alegar cuanto convenga a su derecho.

3. **Una vez recibidas las alegaciones formuladas** por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta, del informe que, en su caso, se haya emitido y de las alegaciones eventualmente presentadas, **dictará el acto administrativo que corresponda, que deberá ser notificado**.

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

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

RGAT - Artículo 189. 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.
2. Las actuaciones que se refieran a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de una entidad en régimen de consolidación fiscal o del Impuesto sobre el Valor Añadido de una entidad en régimen especial del grupo de entidades, que no sea la representante del grupo, terminarán conforme a lo dispuesto en el artículo 195 de este reglamento y en la normativa reglamentaria reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, respectivamente.
3. Cuando el objeto del procedimiento inspector sea la comprobación e investigación de la aplicación de métodos objetivos de tributación y se constate la exclusión de la aplicación de dichos métodos por el incumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa específica, el procedimiento podrá terminar por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada cuando el órgano que estuviese realizando dicha comprobación carezca de competencia para su continuación.
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 del procedimiento de inspección, que deberá emitir informe en el que constarán los hechos acreditados en el expediente y las circunstancias que determinen esta forma de terminación del procedimiento.
5. Las actuaciones de comprobación de obligaciones formales terminarán mediante diligencia o informe, salvo que la normativa tributaria establezca otra cosa.

RGAT - Artículo 190. Clases de liquidaciones derivadas de las actas de inspección.

1. Las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección tendrán carácter definitivo o provisional de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este artículo.

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.
2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme. **Se entenderá, entre otros supuestos, que se producen estas circunstancias:**
 - a) Cuando se dicten liquidaciones respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes o Impuesto sobre el Patrimonio en tanto no se hayan comprobado las autoliquidaciones del mismo año natural por el Impuesto sobre el Patrimonio y el impuesto sobre la renta que proceda.
 - b) Cuando se dicten liquidaciones respecto del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y no se haya comprobado el impuesto directo del pagador de los correspondientes rendimientos.
 - c) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas.

- d) Cuando se dicte liquidación que anule o modifique la deuda tributaria inicialmente autoliquidada como consecuencia de la regularización de algunos elementos de la obligación tributaria porque deba ser imputado a otro obligado tributario o a un tributo o período distinto del regularizado, siempre que la liquidación resultante de esta imputación no haya adquirido firmeza.
3. Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección **podrán tener carácter provisional cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento por concurrir alguna de las siguientes causas:**
- a) Cuando exista una reclamación judicial o proceso penal que afecte a los hechos comprobados.
 - b) Cuando no se haya podido finalizar la comprobación e investigación de los elementos de la obligación tributaria como consecuencia de no haberse obtenido los datos solicitados a terceros o debido a que no se hayan recibido los datos, informes, dictámenes o documentos solicitados a otra Administración.
 - c) Cuando se compruebe la procedencia de una devolución y las actuaciones inspectoras se hayan limitado en los términos previstos en el artículo 178.3.c) de este reglamento.
 - d) Cuando se realicen actuaciones de comprobación e investigación por los servicios de intervención en materia de impuestos especiales.
4. De acuerdo con lo dispuesto el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección **podrán tener carácter provisional, además de en los supuestos previstos en dicho párrafo, en los siguientes:**
- a) Cuando se haya planteado un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y no constituya el objeto único de la regularización, siempre que sea posible la práctica de liquidación provisional por los restantes elementos de la obligación tributaria.
 - b) Cuando concluyan las actuaciones de comprobación e investigación en relación con parte de los elementos de la obligación tributaria, siempre que esta pueda ser desagregada. El procedimiento de inspección deberá continuar respecto de los demás elementos de la obligación tributaria.
 - c) Cuando en un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto se dictarán dos liquidaciones provisionales, una como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado. Esta última tendrá carácter provisional respecto de las posibles consecuencias que de la comprobación de valores puedan resultar en dicha liquidación.
 - d) Cuando por un mismo concepto impositivo y periodo se hayan diferenciado elementos respecto de los que se aprecia delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos respecto de los que no se aprecia esa situación. En estos casos, ambas liquidaciones tendrán carácter provisional.
 - e) Cuando así se determine en otras disposiciones legales o reglamentarias.
5. **Las liquidaciones provisionales minorarán los importes de las que posterior o simultáneamente se practiquen respecto de la obligación tributaria y período objeto de regularización.**
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. Cuando concurren las circunstancias del artículo 190.3.b) de este reglamento, la regularización se podrá realizar con los nuevos datos que se hayan podido obtener y los que se deriven de la investigación de los mismos.
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.



RGAT - Artículo 191. Liquidación de los intereses de demora.

1. La liquidación derivada del procedimiento inspector **incorporará los intereses de demora hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación**, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y de acuerdo con lo previsto en los apartados siguientes.
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.
3. Las actas y los actos de liquidación practicados deberán especificar las bases de cálculo sobre las que se aplican los tipos de interés de demora, los tipos de interés y las fechas de comienzo y finalización de los periodos de devengo.
4. Cuando la liquidación resultante del procedimiento **inspector sea una cantidad a devolver, la liquidación de intereses de demora deberá efectuarse de la siguiente forma:**
 - a) Cuando se trate de una devolución de ingresos indebidos, se liquidarán a favor del obligado tributario intereses de demora en los términos del artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A efectos del cálculo de los intereses, no se computarán los días a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ni los periodos de extensión a los que se refiere el apartado 5 de dicho artículo.
 - b) Cuando se trate de una devolución derivada de la normativa de un tributo, se liquidarán intereses de demora a favor del obligado tributario de acuerdo con lo previsto el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 125 de este reglamento.

RGAT - Artículo 192. Comprobación de obligaciones formales.

1. Cuando el objeto del procedimiento de inspección sea comprobar e investigar el cumplimiento de obligaciones tributarias formales, **se dará audiencia al obligado tributario por un plazo de 15 días**, contados a partir del siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, una vez concluidas las actuaciones de comprobación e investigación.
2. Finalizado el trámite de audiencia, se procederá a documentar el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación en diligencia o informe.
Cuando el procedimiento finalice mediante diligencia o informe, esta se incorporará al expediente sancionador que, en su caso, se inicie como consecuencia del procedimiento de inspección, sin perjuicio de la remisión que deba efectuarse cuando resulte necesario para la iniciación de otro procedimiento de aplicación de los tributos.

Subsección 4.ª Disposiciones especiales

Artículo 158. Aplicación del método de estimación indirecta.

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