

---

# Procedimientos de gestión tributaria

---

PID\_00263367

Ana María Delgado García  
Rafael Oliver Cuello

---

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 5 horas

---



**Ana María Delgado García**

Doctora en Derecho. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Derecho. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. ESERP Business & Law School.

Tercera edición: febrero 2019  
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello  
Todos los derechos reservados  
© de esta edición, FUOC, 2019  
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona  
Diseño: Manel Andreu  
Realización editorial: Oberta UOC Publishing, SL



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia Creative Commons de tipo Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0. Se puede copiar, distribuir y transmitir la obra públicamente siempre que se cite el autor y la fuente (Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no se haga un uso comercial y ni obra derivada de la misma. La licencia completa se puede consultar en: <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

# Índice

<b>Introducción.....</b>	5
<b>Objetivos.....</b>	6
<b>1. La gestión tributaria.....</b>	7
1.1. Concepto y funciones de la gestión tributaria .....	7
1.2. Principales procedimientos de gestión tributaria .....	9
<b>2. La declaración y la autoliquidación.....</b>	11
2.1. Concepto de declaración .....	11
2.2. Objeto y sujetos obligados a presentar la declaración .....	13
2.3. Efectos de la presentación de la declaración .....	14
2.4. Concepto de autoliquidación .....	15
2.5. Contenido de la autoliquidación .....	16
2.6. Naturaleza jurídica de la autoliquidación .....	19
<b>3. Procedimientos de determinación de la deuda tributaria.....</b>	21
3.1. Procedimiento iniciado mediante declaración .....	21
3.2. Procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y declaraciones .....	24
3.3. Procedimiento de devolución .....	29
3.4. Procedimiento para la ejecución de las devoluciones .....	32
3.5. Procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales .....	33
3.6. Procedimiento de la cuenta corriente tributaria .....	34
<b>4. La comprobación tributaria.....</b>	37
4.1. Concepto y clases .....	37
4.2. Diferencias entre comprobación inquisitiva e investigación .....	37
4.3. Diferencias entre comprobación formal e inquisitiva .....	38
<b>5. Procedimientos de comprobación tributaria.....</b>	39
5.1. Procedimiento de verificación de datos .....	39
5.2. Procedimiento de comprobación limitada .....	42
5.3. Procedimiento de comprobación de valores .....	47
5.4. Procedimientos de comprobación de obligaciones formales .....	54
<b>Actividades.....</b>	61
<b>Ejercicios de autoevaluación.....</b>	62
<b>Solucionario.....</b>	64



## Introducción

Los procedimientos de gestión tienen una doble función. Por un lado, están encaminados, básicamente, a la determinación de la deuda tributaria: la recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos. De ahí su importancia, ya que si la deuda está líquida, será exigible y entrarán en juego el procedimiento de recaudación e, incluso, en función de las circunstancias, es posible que se inicie el procedimiento inspector, el sancionador o el de revisión.

Los órganos de gestión tributaria han ido asumiendo nuevas funciones, de manera que ya no solo liquidan las deudas sino que también comprueban la situación tributaria de los obligados. Así pues, en la actualidad, son una parte muy importante dentro de la Administración tributaria. Al tiempo que la normativa ha ido atribuyendo al obligado tributario más obligaciones de carácter formal, incluyendo la cuantificación del tributo por medio de las autoliquidaciones.

Precisamente, los procedimientos de gestión suelen iniciarse, generalmente, a través de dos actuaciones del obligado tributario: la autoliquidación o la declaración. En la primera, el obligado realiza también operaciones de cuantificación de la deuda tributaria; mientras que en el caso de la declaración esta va seguida siempre de una actividad liquidadora por parte de la Administración. Ahora bien, en nuestro sistema tributario actual, la autoliquidación se ha generalizado frente a la declaración.

En el caso de la autoliquidación, el procedimiento de gestión se inicia en ese momento y puede prescribir la acción para liquidar la deuda sin que haya mediado ninguna actuación administrativa. No obstante, también es posible que la Administración compruebe la situación tributaria del obligado, es decir, que entre a controlar si lo actuado o lo dejado de actuar por el obligado es correcto.

En este sentido, pues, la segunda de las grandes funciones de los procedimientos de gestión consiste en la comprobación tributaria. Son diversas las vías de control de los órganos de gestión de la Administración tributaria, en función del objeto de la comprobación, distinguiéndose, fundamentalmente, la verificación de datos, la comprobación limitada, la comprobación de valores y la comprobación de obligaciones formales. En cada caso, los medios de comprobación que pueden ejercerse son distintos y el alcance de la actuación de control también varía.

## Objetivos

Los principales objetivos a alcanzar mediante el estudio de esta materia son los siguientes:

1. Identificar el papel que juega la declaración tributaria en el seno del procedimiento de gestión.
2. Comprender el contenido complejo de una autoliquidación tributaria y sus repercusiones en el procedimiento de gestión.
3. Individualizar los procedimientos de rectificación y de devolución en el caso de autoliquidaciones.
4. Distinguir las vías de comprobación de la situación tributaria de los obligados de que dispone la Administración.
5. Conocer el alcance y los límites del procedimiento de verificación de datos.
6. Delimitar los medios de comprobación y las consecuencias de la iniciación de un procedimiento de comprobación limitada.
7. Dominar el régimen de la comprobación de valores y, en particular, el de la tasación pericial contradictoria.
8. Entender el contenido, el objeto y los efectos de los procedimientos de comprobación de obligaciones formales.

# 1. La gestión tributaria

## 1.1. Concepto y funciones de la gestión tributaria

La **gestión tributaria** consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas, fundamentalmente, a la recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, así como la realización de actuaciones de control, tales como la verificación de datos, la comprobación de valores, la comprobación limitada o la comprobación de obligaciones formales.

La LGT señala otras **funciones** que también se incluyen en la gestión tributaria<sup>1</sup>, como son:

<sup>(1)</sup>Art. 117LGT

- La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.
- El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.
- El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria.
- La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.
- La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.
- La emisión de certificados tributarios.
- La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.
- La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios.
- La información y asistencia tributaria.

- La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.

### El listado de funciones de la gestión tributaria en la LGT

Este art. 117 LGT contiene una lista muy amplia, encabezada por la función principal consistente en la recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones y solicitudes de los obligados tributarios.

A partir de estas funciones pueden derivarse otras, como es el caso de la realización de actuaciones de control:

- verificación de datos,
- comprobación de valores,
- comprobación limitada o
- comprobación de obligaciones formales.

Y fruto de estas actuaciones de control, puede derivarse la práctica de liquidaciones o la realización de devoluciones.

El resto de actuaciones tienen carácter instrumental: información y asistencia, elaboración y mantenimiento de censos tributarios, etc. La última actuación es un cajón de sastre, que muestra que las funciones de gestión son residuales respecto de las de inspección y recaudación, ya que se considera gestión lo que no puede encuadrarse en las otras dos.

En consecuencia, la actividad de gestión, como señala Pérez Royo, tiene un carácter generalista, a diferencia de la función más especializada que desarrollan, por su parte, la inspección y la recaudación.

Por lo tanto, los órganos de gestión son los encargados de tratar con el público en general, en tanto que la inspección y la recaudación en periodo ejecutivo se enfrentan a obligados tributarios más singularizados.

Se entiende por **órganos de gestión tributaria** los de carácter administrativo que ejerzan las funciones previstas en el art. 117 LGT, así como aquellos otros que tengan atribuidas competencias en materia de gestión tributaria en las normas de organización específica<sup>2</sup>.

<sup>(2)</sup>Art. 116 RGGIT

Los procedimientos de gestión tributaria<sup>3</sup> pueden **iniciarse** de las siguientes formas:

<sup>(3)</sup>Arts. 118 LGT y 117 RGGIT

a) Por una autoliquidación, una comunicación de datos o por cualquier otra clase de declaración. Esta forma de iniciarse la gestión tributaria a través del deber que impone la ley al obligado tributario de comunicar la realización del hecho imponible y sus circunstancias, es la normal u ordinaria.

### La autoliquidación, la declaración y la comunicación de datos

La declaración del hecho imponible o sus circunstancias tiene lugar en muy pocas figuras del sistema tributario actual. La mayoría de las figuras impositivas utilizan la técnica de la autoliquidación.

La comunicación de datos, según el art. 121 LGT, es "la declaración presentada por el obligado tributario ante la Administración para que esta determine la cantidad que, en su caso, resulte a devolver. Se entenderá solicitada la devolución mediante la presentación de la citada comunicación". Un supuesto era el de la comunicación de datos prevista en la

### Lectura recomendada

E. Ortiz Calle (2006). "Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria". *Estudios de la Ley General Tributaria*. Valladolid: Lex Nova.



LIRPF de 1998 para que la Administración tributaria calculara el importe de la devolución a quienes no estaban obligados a declarar.

b) Por una solicitud del obligado tributario, de acuerdo con lo previsto en el art. 98 LGT.

### **Ejemplos de solicitud del obligado tributario**

La solicitud del obligado tributario de información oral en las oficinas de la Administración tributaria, o bien la solicitud del contribuyente para que la Administración le confeccione la declaración del IRPF o bien la solicitud de un certificado tributario.

c) De oficio. Procede el inicio de oficio en aquellos supuestos en los que, existiendo o no declaración o autoliquidación del obligado tributario, la Administración cuenta en su poder con los datos o antecedentes suficientes que le permitan desarrollar su actividad sin necesidad de acudir a las actuaciones de investigación, es decir, la denominada actividad de comprobación formal.

### **El inicio de oficio del procedimiento de gestión tributaria**

Se trata de una forma de inicio que es marginal o excepcional, ya que tiene lugar por una actividad administrativa de comprobación para corregir el incumplimiento o cumplimiento defectuoso del deber de contribuir. Actividad que se desarrolla por los órganos de gestión.

Así sucede, por ejemplo, cuando el sujeto pasivo no presenta la autoliquidación del IRPF, pero la Administración, por los datos de las retenciones, conoce la situación tributaria de dicho sujeto. En estos casos se desarrollará el procedimiento directamente por los órganos de gestión; ya que a partir de la reforma de 1995 de la LGT, los órganos de gestión tienen facultades para efectuar comprobaciones formales, basándose en datos que ya tienen (por un control masivo de las declaraciones presentadas y cruzando datos). Con base en dicha comprobación puede desarrollarse el procedimiento de gestión, que puede concluir con la emisión de una liquidación provisional.

## **1.2. Principales procedimientos de gestión tributaria**

La LGT, en su art. 123.1, detalla los principales procedimientos de gestión, que serán objeto de análisis más adelante. En particular, menciona a los siguientes:

- Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos (arts. 124 a 127 LGT y 122 a 125 RGGIT).
- Procedimiento iniciado mediante declaración (arts. 128 a 130 LGT y 133 a 135 RGGIT).
- Procedimiento de verificación de datos (arts. 131 a 133 LGT y 155 y 156 RGGIT).
- Procedimiento de comprobación de valores (arts. 134 y 135 LGT y 157 a 162 RGGIT).
- Procedimiento de comprobación limitada (arts. 136 a 140 LGT y 163 a 165 RGGIT).

Por otro lado, el art. 123.2 LGT señala que reglamentariamente podrán regularse otros procedimientos de gestión tributaria, a los que es de aplicación lo dispuesto en el capítulo II del título III de la LGT. Esto es precisamente lo que ha hecho el RGGIT. En efecto, a los procedimientos regulados en la LGT, el RGGIT ha añadido los siguientes:

- Procedimiento de rectificación de autoliquidaciones (arts. 126 a 129 RGGIT).
- Procedimiento para la rectificación de declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución (art. 130 a RGGIT).
- Procedimiento para la ejecución de las devoluciones tributarias (arts. 131 y 132 RGGIT).
- Procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado (arts. 136 y 137 RGGIT).
- Procedimiento para la inclusión en el sistema de cuenta corriente tributaria (arts. 138 a 143 RGGIT).
- Procedimiento de rectificación censal (arts. 144 a 147 RGGIT).
- Procedimiento de comprobación del domicilio fiscal (arts. 148 a 152 RGGIT).
- Actuaciones de control de presentación de declaraciones (art. 153 RGGIT).
- Actuaciones de control de otras obligaciones formales (art. 154 RGGIT).

## 2. La declaración y la autoliquidación

Como ya se ha comentado en el módulo dedicado a las normas comunes en la aplicación de los tributos, las actuaciones y procedimientos tributarios pueden iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, mediante **autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud** o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria. La Administración tributaria podrá aprobar modelos y sistemas normalizados de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria para los casos en que se produzca la tramitación masiva de las actuaciones y procedimientos tributarios. La Administración tributaria pondrá a disposición de los obligados tributarios los modelos mencionados en las condiciones que señale la normativa tributaria<sup>4</sup>.

<sup>(4)</sup>Art. 98.1 y 3 LGT

En el ámbito de competencias del Estado, **los modelos de declaración, autoliquidación y comunicación de datos** se aprobarán por el ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma, lugar y plazos de su presentación y, en su caso, del ingreso de la deuda tributaria, así como los supuestos y condiciones de presentación por medios electrónicos, informáticos y telemáticos. Asimismo, podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración, autoliquidación o comunicación de datos y los supuestos en los que los datos consignados se entenderán subsistentes para periodos sucesivos, si el contribuyente no comunica variación en los mismos<sup>5</sup>.

<sup>(5)</sup>Art. 117.1 RGGIT

### Las solicitudes de devolución

Cada Administración tributaria podrá aprobar modelos de solicitud de devolución. En las solicitudes de devolución para las que no exista un modelo o formulario específicamente aprobado al efecto, según el art. 117.2 RGGIT, el obligado tributario hará constar los datos necesarios de la devolución que se solicita mediante escrito que deberá presentarse en el lugar y plazos establecidos en la normativa del tributo o por medios electrónicos, informáticos o telemáticos cuando estos estén disponibles.

### 2.1. Concepto de declaración

La declaración, junto con la autoliquidación, constituye el medio normal, querido por la ley, para que se inicie el procedimiento de gestión.

La **declaración** consiste en la puesta en conocimiento de la Administración de que se han producido las circunstancias o elementos integrantes del hecho imponible, en cumplimiento del deber específico impuesto por la normativa reguladora de cada tributo, sobre todo en los impuestos personales.

A ella se refiere, de forma genérica, el art. 29.c LGT, ya que enumera entre las obligaciones formales a cargo de los obligados tributarios, la de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.

En concreto, la LGT regula la declaración tributaria, al disponer que se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos. Se añade, a continuación, que reglamentariamente podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento. Por último, se precisa que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración<sup>6</sup>.

En un procedimiento de aplicación de los tributos se permite aplicar cantidades pendientes de compensación o deducción; sin embargo, existe el límite de no poder modificar esas cantidades mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación una vez iniciado el procedimiento de aplicación de los tributos, para que no quede al arbitrio del obligado tributario la existencia de infracciones tributarias y su cuantía.

#### **El concepto de declaración tributaria de la LGT**

El art. 119 LGT es muy amplio. A efectos del inicio del procedimiento de gestión, se trata de la manifestación del obligado tributario de que ha realizado el hecho imponible y por la que le facilita los datos necesarios a la Administración para que calcule la deuda.

En ocasiones, se presentarán junto con la declaración otros documentos relativos al hecho imponible y su valoración (testamento, relación de herederos, inventario de bienes...).

Del art. 102 LGT de 1963, se desprendería que la declaración era una manifestación de carácter espontáneo ante la Administración. Ahora bien, la espontaneidad debe entenderse como cumplimiento por el sujeto de su deber de declarar (que tiene su fuente en un mandato de la ley) sin necesidad de acto administrativo singular que lo exija.

No puede conceptuarse como una declaración tributaria, en sentido estricto, la comunicación de datos con trascendencia tributaria que toda persona está obligada a proporcionar a la Administración (de acuerdo con las obligaciones de información del art. 93 LGT) o las relaciones de datos o "declaraciones informativas" que periódica o eventualmente deban suministrarse a la Administración, bien en cumplimiento de un deber legal o de un previo requerimiento administrativo (por ejemplo, la declaración anual de operaciones con terceras personas).

#### **La presentación de una declaración**

No implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria.

<sup>(6)</sup>Art. 119 LGT

Estas comunicaciones de datos son actuaciones del particular que difieren en su presupuesto, naturaleza, contenido y efectos de la declaración tributaria: distintos son los sujetos obligados a realizarlas; las potestades y los límites de la Administración para requerirlas; así como el contenido y efectos de las mismas.

### Lectura recomendada

L. Sánchez Serrano (1977). *La declaración tributaria*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.

## 2.2. Objeto y sujetos obligados a presentar la declaración

El **objeto** de la declaración consiste, por una parte, en la comunicación de un hecho imponible concreto y sus elementos integrantes. Y, por otra parte, a este contenido básico suelen añadirse los elementos de la base imponible u otros necesarios para determinar o cuantificar la deuda tributaria (por ejemplo, la comunicación del patrimonio preexistente en el ISD).

Por lo tanto, el contenido de la declaración tributaria se limita a **elementos o datos de hecho**. El obligado tributario no debe cuantificar la deuda porque la cuantificación, en estos casos, es una función exclusivamente administrativa.

### Declaraciones complementarias y sustitutivas

Tendrán la consideración de declaraciones complementarias<sup>7</sup> las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad, en las que se incluyan nuevos datos no declarados o se modifique parcialmente el contenido de las anteriormente presentadas, que subsistirán en la parte no afectada. Mientras que tendrán la consideración de declaraciones sustitutivas las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad y que las reemplacen en su contenido.

En los supuestos previstos en el art. 128 LGT (iniciación del procedimiento de gestión tributaria mediante declaración), solo se podrán presentar declaraciones complementarias o sustitutivas con anterioridad a la liquidación correspondiente a la declaración inicial. En este caso, la liquidación que se practique tomará en consideración los datos completados o sustituidos.

Con posterioridad a la liquidación, el obligado tributario que pretenda modificar el contenido de una declaración anteriormente presentada deberá solicitar la rectificación de la misma conforme a lo establecido en el art. 130 RGGIT. De la cuota tributaria resultante de la rectificación se deducirá el importe de la liquidación inicial.

Podrán presentarse declaraciones complementarias o sustitutivas de otras presentadas con anterioridad en cumplimiento de una obligación formal.

En cuanto a los **sujetos** obligados a presentar la declaración tributaria, se deduce del art. 119 LGT que son los obligados tributarios. Pero, según Martín Queralt, como estas declaraciones parecen circunscritas a la comunicación del hecho imponible o sus elementos integrantes, parece deducirse que el contribuyente es el único que puede y debe presentar la declaración, en consonancia con lo establecido en los arts. 36.2 y 29.c LGT.

Cuestión distinta, y que no se resuelve en la LGT, es si el deber de declarar es de carácter personalísimo y ha de cumplirse por el propio sujeto obligado o es susceptible de prestarse por otras personas. Como es un deber que forma parte de las prestaciones exigidas al sujeto pasivo del tributo y la posición

<sup>(7)</sup>Art. 118 RGGIT

### Contenido esencial

En las declaraciones complementarias y sustitutivas, se hará constar expresamente si se trata de una u otra modalidad, la obligación tributaria y el periodo a que se refieren.

del sujeto pasivo no puede alterarse por el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria (art. 18 LGT), no parece posible su cumplimiento por tercero (Martín Queralt). En cambio, sí que podrá ser cumplido dicho deber mediante representación, ya que la declaración se limita a la mera relación de hechos, sin implicar la aceptación del gravamen.

### 2.3. Efectos de la presentación de la declaración

En cuanto a los efectos de la declaración tributaria válidamente presentada, son los siguientes:

1) Cuando la declaración tributaria sea completa y veraz, se cumple con el deber de presentarla. Por lo tanto, no será procedente ninguna sanción por incumplimiento. En caso contrario, sí.

2) Se inicia el procedimiento de gestión. Posteriormente, será la Administración quien practique la liquidación basada en la declaración tributaria presentada.

3) Tiene efectos probatorios o de vinculación en el procedimiento para el sujeto que declara, pues la LGT establece que los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y solo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario<sup>8</sup>.

<sup>(8)</sup>Art. 108.4 LGT

#### Los efectos probatorios o de vinculación de la declaración

La declaración tiene presunción de certeza y es vinculante para el sujeto declarante, pero referida a los hechos, sin que implique aceptación o reconocimiento de la procedencia del gravamen contenido en la liquidación practicada, que posteriormente podrá discutirse, incluso aunque se haya presentado la declaración. El que sea vinculante impide la rectificación por el declarante salvo prueba de que incurrió en error de hecho. En este caso, podría presentar una declaración complementaria incluyendo los hechos nuevos o rectificadas.

Para la Administración, sin embargo, la declaración no es vinculante, ya que el art. 102.2.c LGT señala la obligación de motivar las liquidaciones cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario. Por lo tanto, la Administración puede prescindir de los datos aportados en la declaración, pero deberá motivar y justificar los elementos adicionales en los que base la rectificación, comunicándolos al obligado tributario, so pena de anulabilidad por provocar indefensión.

## 2.4. Concepto de autoliquidación

Las **autoliquidaciones** son las declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar<sup>9</sup>.

<sup>(9)</sup>Art. 120 LGT

### La regulación de la autoliquidación

La vigente LGT define y regula la autoliquidación, a diferencia de la anterior LGT de 1963, cuestión que venía siendo reclamada reiteradamente por la doctrina.

### La generalización de las autoliquidaciones

La declaración constituye una excepción en nuestro sistema tributario actual, en el que ha sido sustituida por la autoliquidación, que era casi desconocida en 1963 cuando se aprobó la LGT (que solo preveía, en el art. 10.k, el rango legal para su regulación).

Pero, tras la reforma del sistema tributario de 1978 (en la que se aprobó el IRPF), se masifican las relaciones tributarias, porque existen millones de contribuyentes, y se produce el consiguiente desplazamiento hacia los obligados tributarios de tareas de colaboración en la gestión del tributo a través de la generalización de las autoliquidaciones.

Así pues, en cuanto al **ámbito de aplicación** de las autoliquidaciones:

a) En el sistema tributario estatal, se aplica a la mayoría de impuestos. Solamente se excluye la autoliquidación de los impuestos de aduanas. En el resto de impuestos estatales se aplica la autoliquidación de forma obligatoria. En el caso del impuesto sobre sucesiones y donaciones, la autoliquidación es facultativa, aunque en determinadas comunidades autónomas es obligatoria<sup>10</sup>. En algunas tasas se aplica también la declaración tributaria.

<sup>(10)</sup>Arts. 31 y 34 LISD

b) En el ámbito local, el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales faculta a los entes locales para aplicar la autoliquidación en la generalidad de sus impuestos. A excepción de aquellos impuestos que se gestionan por padrón o matrícula (IBI, IAE e IVTM) en los que debe presentarse una declaración tributaria. En estos tributos, la declaración solo se presenta una vez para confeccionar los padrones o matrículas; en años sucesivos, la Administración confecciona los recibos anuales con los datos de los padrones o matrículas. El ICIO también puede gestionarse por declaración, aunque los ayuntamientos tienen la facultad de exigirlo mediante autoliquidación. En algunas tasas locales se aplica la declaración tributaria.

c) En el ámbito autonómico, se aplican las autoliquidaciones en los tributos propios. No obstante, en algunas tasas autonómicas se aplica la declaración tributaria.

## 2.5. Contenido de la autoliquidación

La autoliquidación es una figura, como señala Martín Delgado, que, dándose en unidad de acto, se integra por actos jurídicamente diferenciables con contenido y efectos diversos, constituyendo, a su vez, cumplimiento de deberes también distintos y específicos:

- La declaración tributaria, circunscrita a los hechos que se ponen en conocimiento de la Administración, de acuerdo con el contenido meramente fáctico que le asigna la LGT aunque no referida ya siempre al hecho imponible, sino también a los presupuestos de hecho de la retención a cuenta y de los ingresos a cuenta.
- Operaciones de liquidación, es decir, de cuantificación del importe de la prestación, que constituyen en puridad la autoliquidación por el sujeto, y que son la verdadera novedad de este modo de gestión de los tributos.

### Las operaciones de liquidación que efectúa el obligado tributario

Estas presuponen no solo cálculos aritméticos sino también la interpretación y aplicación por el particular del ordenamiento jurídico tributario, comenzando por la calificación de los datos y hechos relacionados (determinar si corresponde o no una deducción, si un gasto es deducible...), siendo una operación ontológicamente muy diferenciada de la mera descripción fáctica y que expresa la voluntad del declarante de concretar su prestación en la cuantía obtenida.

- El ingreso por parte del sujeto de la cantidad por él calculada. Constituye el ejercicio de la voluntad del sujeto de cumplir la obligación en el importe que él mismo le ha dado (y que, obviamente, debe coincidir con el prefijado por la ley). Como el obligado tributario procede por sí mismo a fijar la suma debida, le permite cumplir con su prestación sin tener que esperar a que la Administración le notifique ningún acto administrativo de liquidación.

Por otro lado, hay que mencionar que los obligados tributarios puedan presentar autoliquidaciones complementarias y declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda (en este último caso se consideran extemporáneas<sup>11</sup>).

Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del art. 120 LGT (rectificación de la autoliquidación).

### Lectura recomendada

M. J. Fernández Pavés (1995). *La autoliquidación tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons.

<sup>(11)</sup>Art. 122.1 LGT



No obstante, salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora<sup>12</sup>.

(12) Art. 122.2 LGT

### **Autoliquidaciones complementarias**

Tendrán la consideración de autoliquidaciones complementarias<sup>13</sup> las que se refieran a la misma obligación tributaria y período que otras presentadas con anterioridad y de las que resulte un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior al importe resultante de la autoliquidación anterior, que subsistirá en la parte no afectada.

(13) Art. 119 RGGIT

En las autoliquidaciones complementarias constará expresamente esta circunstancia y la obligación tributaria y período a que se refieren, así como la totalidad de los datos que deban ser declarados. A estos efectos, se incorporarán los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión.

El obligado tributario deberá realizar la cuantificación de la obligación tributaria teniendo en cuenta todos los elementos consignados en la autoliquidación complementaria. De la cuota tributaria resultante de la autoliquidación complementaria se deducirá el importe de la autoliquidación inicial.

Cuando se haya solicitado una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria y dicha devolución no se haya efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación complementaria, se considerará finalizado el procedimiento de devolución iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previamente presentada.

En el supuesto de que se haya obtenido una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria, se deberá ingresar la cantidad indebidamente obtenida junto a la cuota que, en su caso, pudiera resultar de la autoliquidación complementaria presentada.

Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación conforme a lo establecido en el art. 126 RGGIT.

### **Ejemplo**

**La Sra. Bermúdez presentó su autoliquidación del IRPF de hace dos ejercicios el 19 de junio del pasado ejercicio, por consiguiente, dentro del plazo reglamentario establecido a tal efecto, resultando a ingresar una cuota de 1.700 euros. El 7 de marzo del presente ejercicio detecta que en dicha autoliquidación aplicó incorrectamente la deducción por inversión en vivienda habitual, de modo que el importe ingresado en su día es inferior al que debería haber efectuado.**

La detección de un error en la autoliquidación presentada por el contribuyente debe ser resuelta mediante la presentación de una autoliquidación complementaria en los términos descritos en el art. 122.2 LGT, de acuerdo con el cual "las autoliquidaciones complementarias tienen como finalidad complementar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o compensar inferior a la anteriormente autoliquidada".

De este modo, el ámbito de aplicación de las autoliquidaciones complementarias se refiere a los supuestos en los que el contribuyente ha incurrido en un error que incide directamente en los intereses de la Administración, bien porque ha efectuado un ingreso inferior al que correspondería (caso planteado en este supuesto), bien porque la Administración ha efectuado una devolución o, en su caso, una compensación, por un importe superior a la que derivaría de la correcta aplicación de la normativa tributaria.

Por lo que se refiere al plazo para presentar la correspondiente autoliquidación complementaria, el art. 122.1 LGT determina que ésta deberá ser efectuada dentro del plazo establecido para su presentación, o bien, con carácter extemporáneo, una vez finalizado aquél siempre que, en este último supuesto, no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. La aplicación de esta previsión al caso planteado nos lleva a afirmar que la Sra. Bermúdez dispone hasta el día 1 de julio de dentro de tres ejercicios para poder presentar la autoliquidación complementaria a su autoliquidación de hace dos ejercicios, puesto que es en dicha fecha cuando se producirá la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. Con relación al cómputo del período de prescripción, hay que estar a lo previsto por el art. 67.1 LGT.

Hay que tener presente que la autoliquidación complementaria que presente la Sra. Bermúdez tendrá la consideración de extemporánea, por lo que le resultarán de aplicación las previsiones contenidas en el art. 27 LGT, esto es, el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. No obstante, el importe del citado recargo variará en función del retraso que exista entre la finalización del período voluntario de presentación de la autoliquidación de hace dos ejercicios (esto es, el día 30 de junio del pasado ejercicio) y el momento en que se cumpla con la correspondiente obligación (es decir, el día en que se presente la autoliquidación complementaria y se pague el importe derivado de la misma).

Asimismo, debe tenerse en cuenta que durante el plazo de prescripción nada impide que la Administración Tributaria detecte el error en el que ha incurrido el contribuyente en su autoliquidación de hace dos ejercicios, supuesto en el cual podrá requerir al contribuyente para que le facilite la información que la Administración estime conveniente, o bien enviarle directamente una liquidación provisional con la correspondiente regularización tributaria, abriéndose, en su caso, un procedimiento sancionador.

### **Comunicaciones de datos complementarias y sustitutivas**

<sup>(14)</sup>Art. 120 RGGIT

Tendrán la consideración de comunicaciones de datos complementarias<sup>14</sup> las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad en las que se modifiquen o se incluyan nuevos datos de carácter personal, familiar o económico. Las comunicaciones de datos presentadas con anterioridad subsistirán en la parte no afectada. Y tendrán la consideración de comunicaciones de datos sustitutivas las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad y que las reemplacen en su contenido.

Solo se podrán presentar comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas antes de que la Administración tributaria, de acuerdo con la normativa propia de cada tributo, haya acordado la devolución correspondiente o dictado la resolución en la que comunique que no procede efectuar devolución alguna. En este caso, la devolución o resolución administrativa que se acuerde tomará en consideración los datos completados o sustituidos.

Una vez acordada la devolución o dictada la resolución administrativa a que se refiere el apartado anterior, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su comunicación de datos conforme a lo establecido en el art. 130 RGGIT.

### **Solicitudes de devolución complementarias y sustitutivas**

<sup>(15)</sup>Art. 121 RGGIT

Tendrán la consideración de solicitudes de devolución complementarias<sup>15</sup> las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad, en las que se incluyan nuevos datos no declarados o se modifique parcialmente el contenido de las anteriormente presentadas, que subsistirán en la parte no afectada. Y tendrán la consideración de solicitudes de devolución sustitutivas aquellas referidas a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad que reemplacen su contenido.

La presentación de una solicitud de devolución complementaria o sustitutiva podrá hacerse antes de que la Administración tributaria, de acuerdo con la normativa propia de cada tributo, haya acordado la devolución correspondiente o dictado la resolución en la que comunique que no procede efectuar devolución alguna. En este caso, la devolución o resolución administrativa que se acuerde tomará en consideración los datos completados o sustituidos.

Una vez acordada la devolución o dictada la resolución administrativa a que se refiere el apartado anterior, el obligado tributario podrá instar la rectificación de su solicitud de devolución conforme a lo establecido en el art. 130 RGGIT.

## 2.6. Naturaleza jurídica de la autoliquidación

La **naturaleza jurídica** de las autoliquidaciones ha sido una cuestión debatida entre la doctrina. Sin embargo, parece claro que no puede hablarse de acto administrativo de liquidación, sino de una actuación del obligado tributario que constituye el cumplimiento de un deber legal enmarcado dentro de los deberes de colaboración con la Administración.

Por lo tanto, como la autoliquidación no es un acto administrativo, no le serán aplicables la presunción de legalidad ni el resto de efectos de los actos administrativos.

Desde un punto de vista procesal, la autoliquidación no puede recurrirse directamente, ya que, tal como se indica en la STS de 24 de junio de 1978,

"son simples declaraciones tributarias que necesitan de un posterior y auténtico acto administrativo de comprobación para que adquieran firmeza a efectos de impugnar la naturaleza debida o indebida de los ingresos realizados en su cumplimiento".

Lo impugnabile es el acto administrativo, expreso o presunto, de gestión tributaria que se produce cuando se pide la rectificación o bien por la comprobación de la autoliquidación.

La declaración y la autoliquidación se **diferencian** en los siguientes aspectos:

- 1) En cuanto al contenido, en la declaración se recogen cuestiones de hecho. En cambio, en la autoliquidación deben realizarse, además, operaciones para cuantificar la deuda: cálculos aritméticos y operaciones de calificación jurídica, y, en general, de aplicación de normas.
- 2) En cuanto al lugar de presentación, en la declaración, el lugar de presentación es la correspondiente oficina de la Administración tributaria, mientras que en la autoliquidación, puede además ser una entidad colaboradora en la recaudación.
- 3) En cuanto a los efectos, existen diferencias tanto en los efectos que se producen sobre el procedimiento como en los efectos probatorios o vinculantes de ambas figuras.

### **Las diferencias en relación con los efectos de la declaración y de la autoliquidación**

Respecto a los efectos sobre el procedimiento, la declaración, es un acto que inicia el procedimiento. Pero necesariamente dicho acto va seguido de otros hasta que la Administración dicte un acto de liquidación en el que se cuantifica la deuda. La autoliquidación, que es el acto inicial del procedimiento, contiene la cuantificación y el ingreso de la deuda. Por lo tanto, además de iniciar el procedimiento, tiene el efecto de cuantificar la prestación debida y cumplirla ingresando su importe. Ahora bien, la Administración puede comprobar la veracidad de las autoliquidaciones y la corrección de las operaciones

de cuantificación, y, en consecuencia, dictar un acto de liquidación. Pero dicha liquidación administrativa no se dará siempre: solamente cuando exista alguna irregularidad.

Respecto a los efectos probatorios o vinculantes, en el caso de la autoliquidación los efectos en relación con los datos de hecho son los mismos que en el caso de la declaración: presunción de certeza y vinculación (no puede cambiarlos el obligado tributario salvo error de hecho, aunque podrá impugnar la posterior liquidación); y deber de la Administración de motivar si para liquidar utiliza datos distintos a los aportados por el declarante.

Pero, respecto a los errores en las operaciones de aplicación de las normas en el caso de las autoliquidaciones, los efectos son distintos a los errores cometidos en los datos de hecho: si el error perjudica al obligado tributario, esto es, se ingresa más de lo que se debe, existe un procedimiento especial de revisión (la devolución de ingresos indebidos). Si el error perjudica a la Administración (la cuota cuantificada es inferior a la debida), se produce un ingreso inferior, situación ante la que la Administración puede reaccionar, por ejemplo, imponiendo sanciones. Pero en este caso el obligado puede rectificar mediante la presentación de una autoliquidación complementaria, antes de que exista requerimiento administrativo.

### 3. Procedimientos de determinación de la deuda tributaria

#### 3.1. Procedimiento iniciado mediante declaración

Respecto a la **iniciación** del procedimiento, dispone la LGT que cuando la normativa del tributo así lo establezca, la gestión del mismo se iniciará mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional<sup>16</sup>.

<sup>(16)</sup>Art. 128.1 LGT

La Administración tributaria podrá iniciar de nuevo este procedimiento para la liquidación del tributo dentro del plazo de prescripción cuando el procedimiento iniciado mediante declaración hubiera terminado por caducidad, tal como dispone el art. 128.2 LGT.

#### La caducidad

Se puede producir por superar el plazo máximo de seis meses de duración del procedimiento (art. 130.b LGT) o bien por la paralización del procedimiento durante tres meses por causa imputable al obligado tributario (art. 104.3 LGT).

Por lo tanto, el procedimiento iniciado mediante declaración comienza, como norma general, a instancia de parte, aunque excepcionalmente la Administración puede iniciarlo de oficio.

#### Caducidad del procedimiento iniciado mediante declaración

Según establece el art. 135 RGGIT, cuando se produzca la caducidad del procedimiento por incumplimiento del plazo máximo de duración del mismo, la Administración tributaria, dentro del plazo de prescripción, podrá iniciar un nuevo procedimiento de liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el art. 128.2 LGT. En este caso, se notificará una comunicación al obligado tributario con el contenido previsto en el art. 87 RGGIT. En las liquidaciones que se dicten, no se exigirán intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en periodo voluntario abierto con la notificación de la liquidación.

En relación con la **tramitación** del procedimiento, hay que destacar que la Administración tributaria deberá notificar la liquidación en un plazo de seis meses desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración (o desde el día siguiente a la comunicación de inicio del procedimiento de liquidación cuando se haya producido la caducidad<sup>17</sup>).

<sup>(17)</sup>Art. 129.1 LGT

#### Plazo para notificar la liquidación

En el caso antes citado en que el procedimiento iniciado mediante declaración hubiera terminado por caducidad, el plazo de seis meses comenzará a contarse desde el siguiente a la comunicación de la Administración por la que se inicie el nuevo procedimiento.

En el supuesto de presentación de declaraciones extemporáneas, el plazo de seis meses comenzará a contarse desde el día siguiente a la presentación de la declaración. No obstante, precisa este precepto que la normativa de cada tributo podrá señalar plazos diferentes para notificar la liquidación.

La Administración tributaria puede requerir al obligado tributario la aportación de datos o documentos, para lo cual dispondrá de un plazo de diez días a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento<sup>18</sup>. Asimismo, la Administración tributaria puede realizar requerimientos a terceros.

(18) Art. 133.1 LGT

Para liquidar la deuda correspondiente, como ya se ha dicho, la Administración tributaria podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración. Realizadas las actuaciones de calificación y cuantificación oportunas, la Administración tributaria notificará, sin más trámite, la liquidación que proceda.

No obstante, la Administración también podrá usar cualquier otro dato que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los consignados en su declaración o presente justificante de los mismos, como se ha comentado anteriormente, y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores<sup>19</sup>.

(19) Art. 129.2 LGT

Según disponen los arts. 129.3 LGT y 133.2 RGGIT, cuando la Administración tributaria tenga en cuenta datos diferentes de los declarados por el obligado tributario, debe notificarle previamente la propuesta de liquidación.

La liquidación dictada, en estos casos, es provisional. La Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución<sup>20</sup>.

(20) Art. 133.3 RGGIT

### El control de la Administración

Si esto sucede, y los datos o valores tenidos en cuenta por la Administración tributaria no se corresponden con los consignados por el obligado en su declaración, deberá hacerse mención expresa de esta circunstancia en la propuesta de liquidación, que deberá notificarse, con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, para que el obligado tributario alegue lo que convenga a su derecho.

En las liquidaciones que se dicten en este procedimiento, establece el art. 129.3 LGT que no se exigirán intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en período voluntario, sin perjuicio de la sanción que pueda proceder de acuerdo con el art. 192 LGT.

En relación con la posible infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones tributarias, el art. 192 LGT señala que la base de la sanción será "la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados".

### La no exigencia de intereses de demora

Es lógica, pues, como señala Pérez Royo, no ha existido ningún retraso, ya que el acto de liquidación es el que convierte en exigible la deuda.

Respecto a la **terminación** del procedimiento, la LGT<sup>21</sup> determina que se producirá por alguna de las siguientes causas:

(21) Art. 130 LGT

- Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria.
- Por caducidad, una vez transcurrido el plazo de seis meses sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescrip-

ción. En este caso, de conformidad con el art. 135.1 RGGIT, debe notificarse una comunicación al obligado tributario. Y en las liquidaciones que se dicten no se exigirán intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en período voluntario abierto con la notificación de la liquidación (art. 135.2 RGGIT).

### **Especialidades del procedimiento iniciado mediante declaración en el ámbito aduanero**

Es conveniente referirse a lo previsto en el art. 134 RGGIT, en cuanto a las especialidades del procedimiento iniciado mediante declaración en el ámbito aduanero, dada la importancia que posee esta figura en este terreno, como ya se ha comentado.

Si el procedimiento se ha iniciado mediante una declaración en aduana para la inclusión de mercancías en un régimen aduanero, la Administración realizará las actuaciones necesarias para practicar la liquidación de los tributos sobre el comercio exterior que, en su caso, correspondan según los datos declarados, los documentos que aporte el obligado o le sean requeridos, así como los datos que se deduzcan de las mercancías presentadas a despacho o cualquier otro dato que obre en poder de la Administración.

En este sentido, cuando la Administración no tome en consideración datos o elementos distintos de los aportados por el declarante para la práctica de la liquidación, esta se considerará, en su caso, producida y notificada con el levante de las mercancías.

Ahora bien, cuando la Administración tome en consideración datos o elementos distintos de los declarados por el interesado para la práctica de la liquidación, formulará la correspondiente propuesta de liquidación —que será notificada al interesado— con los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, así como su cuantificación y el derecho a presentar las alegaciones que tenga por conveniente y aportar, en su caso, los documentos y justificantes oportunos dentro de los treinta días naturales siguientes a la notificación o manifestar expresamente que no efectúa alegaciones ni aporta nuevos documentos o justificantes.

Hay que tener en cuenta, asimismo, que, a solicitud del interesado, la Administración podrá autorizar el levante de la mercancía, previo el afianzamiento o, en su caso, el ingreso del importe de la liquidación que pudiera proceder. Esta autorización podrá aplicarse igualmente cuando la Administración haya iniciado las actuaciones para determinar la obligación tributaria pero no disponga aún de los datos necesarios para formular la propuesta de liquidación.

Se establecen también en el art. 134.4 RGGIT algunas especialidades en relación con la presentación de una declaración simplificada que no incluya todos los datos o documentos justificativos necesarios para determinar el importe de la obligación, así como en aquellos en los que la inscripción en los registros del declarante equivalga a la presentación de la declaración.

El procedimiento de declaración finalizará mediante la liquidación en cuya virtud la Administración determine el importe de la obligación tributaria nacida como consecuencia de la presentación de la declaración aduanera. No obstante, el procedimiento de declaración podrá finalizar también por el inicio de cualquier otro procedimiento de aplicación de los tributos que incluya la obligación derivada de la presentación de la declaración aduanera.

En aquellos casos en los que el obligado haya obtenido previamente el levante de la mercancía, las cantidades ingresadas como consecuencia de este minorarán el importe de la liquidación que finalmente se practique. En ningún caso se dará por finalizado el procedimiento por el hecho de que se efectúe el ingreso de estas cantidades.

Finalmente, cuando el procedimiento iniciado con la declaración en aduana para el despacho de las mercancías no lleve aparejada la práctica de una liquidación, la Administración dictará, en su caso, los actos administrativos que procedan según el régimen aduanero solicitado, sin perjuicio de la exigencia de la garantía que pueda corresponder. En estos casos, el procedimiento se considerará finalizado en el momento en que se dicten dichos actos y una vez constituida la garantía que corresponda.

### 3.2. Procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y declaraciones

Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la **rectificación de la autoliquidación** de acuerdo con el procedimiento regulado reglamentariamente<sup>22</sup>.

<sup>(22)</sup>Arts. 120.3 LGT y 126 a 129 RGGIT

En relación con los **intereses de demora** generados en estos casos, el art. 120.3 LGT señala que, cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite.

#### El plazo de seis meses

Comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si este hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria también abonará el interés de demora<sup>23</sup>.

<sup>(23)</sup>Art. 32.2 LGT

En relación con la **iniciación del procedimiento** de rectificación de autoliquidaciones, la solicitud solamente puede efectuarse tras la presentación de la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación o el derecho a solicitar la correspondiente devolución<sup>24</sup>.

<sup>(24)</sup>Art. 32.2 LGT

No podrá solicitarse la rectificación de la autoliquidación si se está tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y a presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando.

#### Lectura recomendada

J. Martín López (2011). *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*. Madrid: Iustel.

Y en el caso de que la Administración haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario solo podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación cuando la liquidación provisional haya sido practicada por consideración o motivo diferente del que se invoque en la solicitud del obligado tributario (circunstancia que se produce cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional).



### Contenido de la solicitud de rectificación de la autoliquidación

Además de las menciones necesarias para cualquier solicitud (recogidas en el art. 88.2 RGGIT), en la solicitud de rectificación de una autoliquidación deberán constar:

- Los datos que permitan identificar la autoliquidación que se pretende rectificar.
- En caso de que se solicite una devolución, deberá hacerse constar el medio elegido por el que haya de realizarse la devolución, pudiendo optar entre los previstos en el art. 132 RGGIT (transferencia bancaria o cheque cruzado a la cuenta bancaria que el obligado tributario o su representante legal autorizado indiquen). Cuando el beneficiario de la devolución no hubiera señalado medio de pago y esta no se pudiera realizar mediante transferencia a una entidad de crédito, se efectuará mediante cheque cruzado.

#### Documentación y justificantes

La solicitud deberá acompañarse de la documentación en que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado tributario.

En la **tramitación del procedimiento** de rectificación de autoliquidaciones, se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación<sup>25</sup>.

<sup>(25)</sup>Art. 127 RGGIT

### Desarrollo del procedimiento

Cuando junto con la rectificación se solicite la devolución de un ingreso efectuado, indebido o no, se comprobarán las siguientes circunstancias:

- La realidad del ingreso, cuando proceda, y su falta de devolución.
- Que se cumplan los requisitos exigidos en el art. 14.2.b RGRVA, en el caso de retenciones o ingresos a cuenta.
- Que se cumplan los requisitos exigidos en el art. 14.2.c RGRVA, cuando se refiera a tributos que deban ser repercutidos a otras personas o entidades.
- La procedencia de su devolución, el titular del derecho a obtener la devolución y su cuantía.

La Administración podrá examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder. También podrá realizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada. Asimismo, podrá efectuar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

Finalizadas las actuaciones, se notificará al obligado tributario la propuesta de resolución para que, en el plazo de quince días a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que estime oportuno, a no ser que la rectificación acordada coincida con la solicitada por el interesado, en cuyo caso se notificará sin más trámite la liquidación que se practique.

Respecto a la **terminación del procedimiento** de rectificación de autoliquidaciones, este finaliza mediante resolución en la que se acuerde o no la rectificación de la autoliquidación. Dicho acuerdo deberá motivarse cuando sea denegatorio o bien cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el obligado tributario<sup>26</sup>.

<sup>(26)</sup>Art. 128 RGGIT

En el caso de que se acuerde rectificar la autoliquidación, la resolución incluirá una liquidación provisional cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario. La Administración no podrá dictar una nueva liquidación en relación con el

objeto de la rectificación de la autoliquidación, a no ser que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación.

Si se reconoce el derecho a obtener una devolución, debe determinarse el importe de la misma y los intereses de demora a abonar.

**Base sobre la que se aplica el tipo de interés**

Tiene como límite el importe de la devolución reconocida.

### **Ejemplo**

La Sra. Blázquez presentó su autoliquidación del IRPF de hace dos ejercicios el 15 de junio del pasado ejercicio, es decir, dentro del plazo reglamentario establecido a tal efecto, resultando a ingresar una cuota de 800 euros. El 20 de marzo del presente ejercicio se da cuenta de que en dicha autoliquidación aplicó incorrectamente la deducción por inversión en vivienda habitual, de modo que el importe ingresado en su día es superior al que debería haber efectuado.

En este supuesto, la Sra. Blázquez debería solicitar una rectificación de su autoliquidación y la devolución de los correspondientes ingresos indebidos por parte de la Administración Tributaria.

De acuerdo con el art. 120.3 LGT, "cuando el obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente". En consecuencia, a diferencia de los supuestos en los que el error afecta directamente a los intereses de la Administración, cuando se trata de un error que perjudica al contribuyente, el procedimiento a seguir es la solicitud de una rectificación de la autoliquidación en la que consta el error (en este caso, la autoliquidación del IRPF de hace dos ejercicios).

El plazo del que dispone la Sra. Blázquez para instar la rectificación de la autoliquidación del IRPF de hace dos ejercicios es el período de prescripción establecido en el art. 66.c LGT en relación con el derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo (cómputo que empezará a contarse desde el día siguiente a aquél en el que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo, de acuerdo con el art. 67.1 LGT). En el caso planteado, dicho período de prescripción empezará a contar el día 1 de julio del pasado ejercicio, por lo que podrá solicitarse la rectificación de la autoliquidación de hace dos ejercicios hasta el día 1 de julio de dentro de tres ejercicios.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que, cuando la Administración abone a la Sra. Blázquez la cuantía que ésta ingresó de más en el momento de la presentación de la autoliquidación, deberá añadir los intereses de demora que correspondan por el plazo transcurrido entre la realización del ingreso indebido y el momento en que se ordene el pago de la devolución, sin necesidad de que el contribuyente lo solicite de forma expresa, de acuerdo con las previsiones contenidas en el art. 32.2 LGT, por remisión del art. 120.3 *in fine* LGT.

Cuando el obligado tributario inicie un procedimiento de rectificación de su autoliquidación, y se acuerde el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación que incluya la obligación tributaria a la que se refiere el procedimiento de rectificación, este finalizará con la notificación de inicio del procedimiento de comprobación o investigación.

Por último, el plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento de rectificación de una autoliquidación es de seis meses. Finalizado dicho plazo sin que se haya notificado expresamente el acuerdo adoptado, la solicitud puede entenderse desestimada.

### **Especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas**

<sup>(27)</sup> Art. 129 RGGIT

Cuando una autoliquidación presentada hubiese dado lugar a un ingreso indebido de retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas a otros obligados tributarios, la legitimación para solicitar la rectificación, así como el derecho a obtener su devolución, se regulará por lo dispuesto en los arts. 32 y 221.4 LGT, y en las disposiciones reglamentarias dictadas en su desarrollo.

Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el art. 14 RGRVA. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación<sup>27</sup> en la que se realizó el ingreso indebido.

A efectos del requisito previsto en el art. 14.2.c.4 RGRVA, se entenderá que el obligado tributario no tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas, cuando en un procedimiento de comprobación o inspección se declare que no procede la deducción de dichas cuotas por haber sido indebidamente repercutidas y el acto que hubiera puesto fin a dicho procedimiento hubiera adquirido firmeza.

Cuando se trate de cuotas indebidamente repercutidas por el IVA, el obligado tributario que efectuó la repercusión podrá optar por solicitar la rectificación de su autoliquidación o por regularizar la situación tributaria en los términos previstos en el art. 89.5.b LIVA.

Cuando la rectificación de la autoliquidación hubiese sido solicitada por el obligado tributario que soportó indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas, se aplicarán las siguientes especialidades:

- La resolución del procedimiento corresponderá al órgano que, según la normativa de organización específica, fuera competente respecto del obligado tributario que presentó la autoliquidación cuya rectificación se solicita.
- En los impuestos especiales, la resolución del procedimiento corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica fuera competente respecto del establecimiento del obligado tributario que efectuó la repercusión, excepto en el caso de centralización autorizada de los ingresos en que será competente el que, según la normativa de organización específica, corresponda al obligado tributario que efectuó la repercusión.
- En aquellos casos en los que a la vista de la solicitud presentada y de la documentación que se deba acompañar para fundamentar la misma resulte acreditado que no concurren los requisitos para proceder a la rectificación de la autoliquidación, la resolución corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica fuera competente respecto del obligado tributario que inició el procedimiento. En estos casos, no se notificará la solicitud de rectificación al retenedor o repercutidor ni se realizará trámite de alegaciones.
- La solicitud podrá hacerse desde que la actuación de retención, la detracción del ingreso a cuenta o la actuación de repercusión haya sido comunicada fehacientemente al solicitante o, en su defecto, desde que exista constancia de que este ha tenido conocimiento de ello.
- Cuando la solicitud de rectificación se presente antes de la finalización del plazo de declaración en que hubiera de presentarse la autoliquidación cuya rectificación se solicita, se considerará como periodo de interrupción justificada a efectos del cómputo del plazo para resolver el procedimiento el tiempo transcurrido desde la fecha de presentación hasta la fecha de finalización de dicho plazo de declaración.
- En la solicitud, además de las circunstancias previstas en el art. 126.4 RGGIT, se harán constar el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del retenedor o persona o entidad que efectuó el ingreso a cuenta repercutido o del obligado tributario que efectuó la repercusión. La solicitud deberá acompañarse de los documentos justificantes de la retención, ingreso a cuenta o repercusión indebidamente soportados.
- En la tramitación del procedimiento se notificará la solicitud de rectificación al retenedor o al obligado tributario que efectuó y repercutió el ingreso a cuenta o que efectuó la repercusión, que deberán comparecer dentro del plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, y aportar todos los documentos y antecedentes requeridos y cualquier otro que estimen oportuno.

#### **Notificación**

La liquidación provisional o la resolución denegatoria que ponga término al procedimiento se notificará a todos los obligados tributarios.

- Posteriormente, las actuaciones se pondrán de manifiesto, sucesivamente, al solicitante y al presentador de la autoliquidación, por periodos de quince días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dichos plazos, para formular alegaciones y aportar las pruebas oportunas. A estos efectos, se podrán hacer extractos de los justificantes o documentos o utilizar otros métodos que permitan mantener la confidencialidad de aquellos datos que no les afecten.
- En el supuesto de que la resolución estimatoria fuera recurrida por el retenedor, por el obligado tributario que efectuó y repercutió el ingreso a cuenta o que realizó la repercusión, aquella no será ejecutiva en tanto no adquiera firmeza.

Asimismo, el RGGIT regula el **procedimiento para rectificar las declaraciones tributarias, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución**. Una vez que la Administración tributaria haya dictado una liquidación provisional en el caso de las declaraciones reguladas en el art. 128 LGT, o haya acordado la devolución o dictado la resolución denegatoria en los casos de comunicaciones de datos o de solicitudes de devolución, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución presentada con anterioridad, cuando considere que su contenido ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos o cuando pudiera proceder una liquidación por importe superior o una menor devolución<sup>28</sup>.

<sup>(28)</sup> Art. 130 RGGIT

Cuando la Administración haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario puede solicitar la rectificación solamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo diferente del invocado en la solicitud del obligado.

#### Motivo diferente

Así sucede cuando la solicitud de rectificación afecta a elementos de la obligación tributaria que no han sido regularizados mediante la liquidación provisional.

Por otro lado, cuando de la rectificación resulte una cantidad a ingresar, la Administración exigirá los intereses de demora correspondientes; si bien, para calcularlos no se tiene en cuenta el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración inicial hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la declaración practicada con relación a la declaración inicial.

Finalmente, hay que tener en cuenta las especialidades en el procedimiento de **rectificación de autoliquidaciones presentadas en relación con el IRPF**. Con efectos a partir del 30 de diciembre de 2017, el RD 1074/2017 ha introducido un nuevo art. 67.bis en el RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que, bajo la rúbrica “Rectificación de autoliquidaciones”, pretende simplificar la subsanación voluntaria de errores cometidos en la presentación de las autoliquidaciones relativas al Impuesto, de manera que se considera un avance en las medidas de asistencia y ayuda en la confección de las declaraciones para la solicitud de rectificación de autoliquidaciones.

En concreto, frente a la vía tradicional para presentar una solicitud de rectificación de autoliquidación con la que subsanar un error que hubiera perjudicado al propio obligado tributario, se prevé, como vía alternativa, la utilización, a tal efecto, del propio modelo de declaración aprobado por el ministro de Hacienda y Función Pública. En el preámbulo del RD 1074/2017 se afirma

que, de este modo, al contribuyente le resultará más sencilla la subsanación de tales errores, de manera que se reducirán las cargas administrativas y, al mismo tiempo, permitirá a la Administración tributaria resolver estos procedimientos con mayor celeridad.

El nuevo art. 67.bis RIRPF prevé, por un lado, la utilización del propio modelo de declaración para presentar la solicitud de rectificación de autoliquidación y, por otro lado, incluye algunas especialidades respecto a lo previsto por el RGGIT para el caso en que se utilice la declaración para iniciar el procedimiento y la Administración tributaria limite sus actuaciones a contrastar la documentación presentada por el interesado con los datos y antecedentes que obran en poder de aquella (y, por tanto, omite cualquier otra actuación de comprobación distinta a la señalada):

a) El acuerdo estimatorio no tendrá efectos preclusivos sobre ulteriores comprobaciones.

b) Si el acuerdo estimatorio diese lugar a una devolución y no procediese el abono de intereses de demora, la Administración tributaria no tendrá que dictar una liquidación provisional (a diferencia de lo que exige el art. 128 RGGIT), sino que se entenderá notificado dicho acuerdo con la recepción de la transferencia, de la misma forma que se prevé para la terminación del procedimiento de devolución en el art. 125 RGGIT.

### 3.3. Procedimiento de devolución

Otro de los procedimientos de determinación de la deuda tributaria es el que hace referencia al **procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos**<sup>29</sup>.

<sup>(29)</sup>Arts. 124 a 127 LGT y 122 a 125 RGGIT

Como indica la LGT, la Administración tributaria tiene que **devolver** las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo. Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo<sup>30</sup>.

<sup>(30)</sup>Art. 31.1 LGT

#### Las devoluciones derivadas de la aplicación de cada tributo

Se trata, por ejemplo, de la devolución del IRPF, del IS o del IVA, cuando los pagos a cuenta superan la cuota líquida o cuando las cuotas soportadas superan a las repercutidas. Aunque también es aplicable este procedimiento a otros casos marginales que se producen en el ITPO o en el IIVTNU (devolución en caso de vicio del contrato de transmisión) o en la devolución de las tasas cobradas por un servicio que finalmente no se presta.

Ahora bien, este procedimiento se distingue claramente del de devolución de ingresos indebidos, que la LGT del 2003, al igual que hacía la de 1963, regula entre los procedimientos de revisión, y que se produce en los casos de duplicidad en el pago, pagos superiores a los debidos (por error) o pagos de deudas o sanciones prescritas.

#### Devolución derivada de la aplicación de un tributo

También lo son los abonos a cuenta que deba efectuar la Administración tributaria como anticipos de deducciones a practicar sobre cualquier tributo (art. 122 RGGIT).

Respecto a la **iniciación del procedimiento**, según se establezca en la normativa reguladora de cada tributo, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una autoliquidación de la que resulte cantidad a devolver, mediante la presentación de una solicitud de devolución o mediante la presentación de una comunicación de datos<sup>31</sup>.

(31) Arts. 124 LGT y 123 RGGIT

En relación con la **tramitación del procedimiento**, una vez recibida la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, la Administración examinará la documentación presentada y la contrastará con los datos y antecedentes que obren en su poder. Si la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos fuese formalmente correcta, se procederá sin más trámite y, en su caso, de manera automatizada, al reconocimiento de la devolución solicitada<sup>32</sup>.

(32) Art. 124 RGGIT

Cuando se aprecie algún defecto formal en la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, error aritmético o posible discrepancia en los datos o en su calificación, o cuando se aprecien circunstancias que lo justifiquen, se podrá iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.

#### **Plazo para practicar la devolución**

El art. 125 LGT se dedica a las devoluciones derivadas de la presentación de autoliquidaciones. Según indica este precepto, el plazo establecido para efectuar la devolución comenzará a contarse desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación. En los supuestos de presentación fuera de plazo de autoliquidaciones de las que resulte una cantidad a devolver, el plazo para devolver se contará a partir de la presentación de la autoliquidación extemporánea.

A las devoluciones derivadas de la presentación de solicitudes o comunicaciones de datos se dedica el art. 126 LGT. El plazo para practicar la devolución, en estos casos, comenzará a contarse desde la presentación de la solicitud o desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la comunicación de datos.

En cuanto a la **terminación del procedimiento** de devolución, finalizará por el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada, por caducidad (por la inactividad del obligado tributario que conduzca a la paralización del procedimiento, según el art. 104.3 LGT) o por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección<sup>33</sup>.

(33) Art. 127 LGT

Cuando proceda reconocer el derecho a la devolución solicitada, el órgano competente dictará acuerdo que se entenderá notificado por la recepción de la transferencia bancaria o, en su caso, del cheque. De acuerdo con lo dispuesto en el art. 81.3.a LGT, cuando la devolución reconocida sea objeto de retención cautelar total o parcial deberá notificarse la adopción de la medida cautelar junto con el acuerdo de devolución. El reconocimiento de la devolución solicitada no impedirá la posterior comprobación de la obligación tributaria mediante los procedimientos de comprobación o investigación<sup>34</sup>.

(34) Art. 125 RGGIT

Cuando existan defectos, errores, discrepancias o circunstancias que originen el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección, el procedimiento de devolución terminará con la noti-

ficación de inicio del correspondiente procedimiento, que será efectuada por el órgano competente en cada caso. En dicho procedimiento, se determinará la procedencia e importe de la devolución y, en su caso, otros aspectos de la situación tributaria del obligado.

### **Ejemplo**

**La Sra. López presenta la autoliquidación de IRPF de hace dos ejercicios el 3 de mayo del ejercicio pasado, solicitando una devolución de 1.650 euros, la cual se ingresa en su cuenta corriente el 21 de junio de dicho año. Sin embargo, el 10 de enero de este ejercicio, la Sra. López recibe un requerimiento de la Agencia tributaria para que aclare o justifique una deducción aplicada en dicha autoliquidación de IRPF en concepto de adquisición de vivienda habitual, ya que, según el criterio de la Administración, de la documentación aportada por la Sra. López no se desprende que el inmueble adquirido reúna las características necesarias para poder ser considerado como tal, motivo por el cual la Agencia tributaria le practica una liquidación por importe de 852,65 euros.**

La presentación de una autoliquidación de la que resulte una cantidad a devolver supone el inicio de un procedimiento de devolución, el cual se encuentra regulado en los arts. 124 a 127 LGT y 122 a 125 RGGIT.

En concreto, el procedimiento para la práctica de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo se iniciará a instancia del obligado tributario por alguno de los siguientes medios: a) por la presentación de una autoliquidación de la que resulte una cantidad a devolver, lo que es la regla general; b) por la presentación de una solicitud de devolución dirigida a la Administración (este es el caso de las devoluciones del IVA a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, reguladas en el art. 119 LIVA y art. 31 RIVA); c) por la presentación de una comunicación de datos, en el caso de obligados tributarios que no tengan que presentar autoliquidación (sin embargo, este sistema únicamente estaba contemplado en el caso del IRPF hasta el ejercicio de 2006, como sistema de gestión de las devoluciones de los contribuyentes no obligados a declarar).

El plazo para efectuar la devolución será, según el art. 31 de la LGT, el fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo máximo no podrá ser superior a seis meses.

El procedimiento de devolución terminará de alguna de las formas siguientes: a) por acuerdo de reconocimiento de la devolución solicitada (art. 125 del RGGIT); b) por caducidad, en los términos del art. 104.3 de la LGT; c) por la notificación del inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección (art. 101.6 del RGGIT).

En el caso planteado, es correcto que la Administración Tributaria, una vez efectuada la devolución, inicie un procedimiento comprobador sobre la declaración en cuestión. El hecho de efectuar la devolución solicitada no limita o impide la realización de otros procedimientos comprobadores posteriores. En la regulación de cada tipo de procedimiento de gestión, la LGT establece las limitaciones a posteriores comprobaciones y, en el caso del procedimiento de devolución, no se establece ninguna limitación.

En relación con el tipo de procedimiento que utilizará la Administración Tributaria para comprobar la deducción por adquisición de vivienda habitual declarada, teniendo en cuenta que la única comprobación que se pretende efectuar es la deducción por adquisición de vivienda habitual, el procedimiento utilizado será el de verificación de datos, dado que el art. 131.d LGT establece que uno de los supuestos en los que la Administración Tributaria podrá iniciar este tipo de procedimiento será "cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas".

Respecto a la autoliquidación del IRPF de este supuesto, la Administración sólo ha efectuado un procedimiento de verificación de datos limitado a la comprobación de la deducción por adquisición de vivienda habitual, lo que, tal y como fija el art. 133.2 LGT, no impide una comprobación posterior del propio objeto de la misma. Además, téngase en cuenta que, de conformidad con el art. 101.4 y, especialmente, con el art. 133.1.b LGT, esta liquidación no será definitiva, sino de carácter provisional.

Cuando la Administración tributaria acuerde la devolución en un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección por el que se haya puesto fin al procedimiento de devolución, deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan de acuerdo con lo dispuesto en el art. 31.2 LGT. En el caso de que se acuerde la devolución en un procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada, a efectos del cálculo de los intereses de demora no se computarán los periodos de dilación por causa no imputable a la Administración a que se refiere el art. 104 RGGIT y que se produzcan en el curso de dichos procedimientos.

#### El interés de demora devengado

En todo caso se mantendrá la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución que finalmente se pueda practicar, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 31.2 LGT. Es decir, que, si la Administración lo considera oportuno, puede abrir uno de los procedimientos de comprobación indicados, pero si, finalmente, tras la comprobación, se acuerda que se debe producir la devolución, y se han superado los seis meses, hay que liquidar los intereses de demora correspondientes.

Asimismo, hay que tener presente que, según establece el art. 31.2 LGT, transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

### 3.4. Procedimiento para la ejecución de las devoluciones

Cuando se hubiera reconocido el derecho a una devolución derivada de la normativa del tributo o a una devolución de ingresos indebidos, se procederá a la **ejecución de la devolución**<sup>35</sup>.

<sup>(35)</sup>Art. 131 RGGIT

Cuando se haya declarado el derecho a la devolución en la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa, en sentencia u otra resolución judicial o en cualquier otro acuerdo que anule o revise liquidaciones u otros actos administrativos, **el órgano competente procederá de oficio a ejecutar** o cumplir las resoluciones de recursos o reclamaciones económico-administrativas o las resoluciones judiciales o el correspondiente acuerdo o resolución administrativa en los demás supuestos. A estos efectos, para que los órganos competentes de la Administración procedan a cuantificar y efectuar la devolución bastará copia compulsada del correspondiente acuerdo o resolución administrativa o el testimonio de la sentencia o resolución judicial.

#### Existencia de garantías

Si para efectuar la devolución se han solicitado garantías, la ejecución de la devolución quedará condicionada a la aportación de las garantías solicitadas.

Cuando el derecho a la devolución se transmita a los **sucesores**, se atenderá a la normativa específica que determine los titulares del derecho y la cuantía que a cada uno corresponda.

#### Procedimiento amistoso

También se entenderá reconocido el derecho a la devolución cuando así resulte de la resolución de un procedimiento amistoso en aplicación de un convenio internacional para evitar la doble imposición.

Es importante destacar que la transmisión del derecho a una devolución tributaria por **actos o negocios entre particulares** no surtirá efectos ante la Administración, conforme a lo dispuesto en el art. 17.4 LGT, que declara la indispo-



nibilidad del crédito tributario, al señalar que los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

#### **Pago o compensación de las devoluciones tributarias**

El pago de la cantidad a devolver<sup>36</sup> se realizará mediante transferencia bancaria o mediante cheque cruzado a la cuenta bancaria que el obligado tributario o su representante legal autorizado indiquen como de su titularidad en la autoliquidación tributaria, comunicación de datos o en la solicitud correspondiente, sin que el obligado tributario pueda exigir responsabilidad alguna en el caso en que la devolución se envíe al número de cuenta bancaria por él designado.

Una vez reconocido el derecho a la devolución, podrá procederse a su compensación a petición del obligado o de oficio de acuerdo con el procedimiento y plazos establecidos en el RGR y su normativa de desarrollo. En este caso, sobre el importe de la devolución que sea objeto de compensación, el interés de demora a favor del obligado tributario se devengará hasta la fecha en que se produzca la extinción del crédito como consecuencia de la compensación.

Cuando en la ejecución de las devoluciones se hubiese producido algún error material, de hecho o aritmético, la entidad de crédito retrocederá, en su caso, el importe procedente a la Administración tributaria ordenante o bien se exigirá directamente al perceptor su reintegro.

<sup>(36)</sup>Art. 132 RGGIT

### **3.5. Procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales**

El procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales se iniciará a instancia del obligado tributario mediante solicitud dirigida al órgano competente para su concesión y se acompañará de los documentos y justificantes exigibles y de los que el obligado tributario considere convenientes<sup>37</sup>.

<sup>(37)</sup>Art. 136 RGGIT

La comprobación de los requisitos para la concesión de un beneficio fiscal se realizará de acuerdo con los datos y documentos que se exijan en la normativa reguladora del beneficio fiscal y los datos que declaren o suministren terceras personas o que pueda obtener la Administración tributaria mediante requerimiento al propio obligado y a terceros.

Con carácter previo a la notificación de la resolución se deberá notificar al obligado tributario la **propuesta de resolución** cuando vaya a ser denegatoria para que, en un plazo de diez días contados a partir del día siguiente al de la notificación de dicha propuesta, alegue lo que convenga a su derecho.

El **plazo máximo** para notificar la resolución del procedimiento será el que establezca la normativa reguladora del beneficio fiscal y, en su defecto, será de seis meses. Transcurrido el plazo para resolver sin que se haya notificado la resolución expresa, la solicitud podrá entenderse desestimada, salvo que la normativa aplicable establezca otra cosa.

#### **Finalización del procedimiento**

El procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales terminará por resolución en la que se reconozca o se deniegue la aplicación del beneficio fiscal.

### Efectos del reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado

El reconocimiento de los beneficios fiscales<sup>38</sup> surtirá efectos desde el momento que establezca la normativa aplicable o, en su defecto, desde el momento de su concesión.

El reconocimiento de beneficios fiscales será provisional cuando esté condicionado al cumplimiento de condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el expediente. Su aplicación estará condicionada a la concurrencia, en todo momento, de las condiciones y requisitos previstos en la normativa aplicable.

Salvo disposición expresa en contrario, una vez concedido un beneficio fiscal no será preciso reiterar la solicitud para su aplicación en periodos futuros, salvo que se modifiquen las circunstancias que justificaron su concesión o la normativa aplicable.

Los obligados tributarios deberán comunicar al órgano que reconoció la procedencia del beneficio fiscal cualquier modificación relevante de las condiciones o requisitos exigibles para la aplicación del beneficio fiscal. Dicho órgano podrá declarar, previa audiencia del obligado tributario por un plazo de diez días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, si procede o no la continuación de la aplicación del beneficio fiscal. De igual forma se procederá cuando la Administración tributaria conozca, por cualquier medio, la modificación de las condiciones o los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal.

El incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del beneficio fiscal determinará la pérdida del derecho a su aplicación desde el momento que establezca la normativa específica o, en su defecto, desde que dicho incumplimiento se produzca, sin necesidad de declaración administrativa previa.

Tratándose de beneficios fiscales cuya aplicación dependa de condiciones futuras, el incumplimiento de estas obligará a la regularización del beneficio fiscal indebidamente aplicado conforme a lo dispuesto en el art. 122.2 LGT. A estos efectos, cuando se trate de tributos sin periodo impositivo o de liquidación, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación en el plazo de un mes desde la pérdida del derecho a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal y deberá ingresar, junto con la cuota resultante o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal, los intereses de demora correspondientes.

<sup>(38)</sup>Art. 137 RGGIT

#### Comunicación de la regularización

Cuando la Administración regularice la aplicación de un beneficio fiscal de acuerdo con lo dispuesto en el art. 115.3 LGT, deberá comunicar esta circunstancia al órgano que reconoció dicho beneficio fiscal.

### 3.6. Procedimiento de la cuenta corriente tributaria

El procedimiento para acogerse al sistema de cuenta corriente en materia tributaria se iniciará mediante solicitud del obligado tributario que deberá presentarse durante el mes de octubre del año natural inmediato anterior a aquel en el que el sistema de cuenta corriente deba surtir efectos<sup>39</sup>.

<sup>(39)</sup>Art. 140 RGGIT

#### Disposiciones generales sobre el procedimiento

El RGGIT dedica la subsección I de la sección VI a las disposiciones generales sobre el procedimiento de la cuenta corriente tributaria, integrada por dos preceptos que tienen por objeto las siguientes cuestiones:

- Obligados tributarios que pueden acogerse al sistema de cuenta corriente en materia tributaria (art. 138 RGGIT).
- Deudas y créditos objeto de anotación en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria (art. 139 RGGIT).

Recibida la solicitud, se realizarán las actuaciones que resulten necesarias para **verificar el cumplimiento de los requisitos** establecidos. Si a la vista de la documentación aportada se considerase que se cumplen todos los requisitos para acceder a la inclusión, se dictará directamente resolución. En caso contrario, se notificará la propuesta de resolución y se concederá al obligado tributario un plazo de quince días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, para efectuar alegaciones.

#### Modelo de solicitud

La solicitud se presentará en el modelo que se apruebe mediante orden del ministro de Economía y Hacienda en el que se determinarán los lugares de presentación.

El procedimiento para acogerse al sistema de cuenta corriente en materia tributaria concluirá mediante **resolución motivada** en el plazo de tres meses. Transcurrido dicho plazo o, en su caso, llegado el primer día del año natural en el que debiera aplicarse el sistema de cuenta corriente sin que se haya notificado la correspondiente resolución, se podrá entender desestimada la solicitud.

La resolución que acuerde la inclusión en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria surtirá **efectos** a partir del primer día del año natural para el que el obligado tributario hubiese solicitado acogerse al sistema o, en caso de que la resolución se produzca en fecha posterior, a partir del día en que se acuerde la misma.

#### Efectos sobre los créditos y débitos tributarios

La aplicación del sistema de cuenta corriente en materia tributaria determinará que la totalidad de los créditos y débitos tributarios<sup>40</sup> que deban acogerse al mismo se computen para la liquidación de la cuenta, con efectos desde el día en que tenga lugar el vencimiento del plazo de autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria o en el que se acuerde la correspondiente devolución derivada de la normativa del tributo.

Los créditos y débitos que deban ser objeto de anotación no serán exigibles de forma individualizada durante la vigencia de la cuenta corriente tributaria, sino únicamente por el saldo resultante de la misma tras la liquidación.

<sup>(40)</sup>Art. 141 RGGIT

Para determinar el saldo de la cuenta corriente tributaria, se extinguirán por **compensación** los créditos y deudas anotados, surgiendo un nuevo crédito o deuda tributaria por el importe del saldo deudor o acreedor de la cuenta<sup>41</sup>.

<sup>(41)</sup>Art. 142 RGGIT

La **determinación del saldo** de la cuenta corriente tributaria se efectuará los días 31 de marzo, 30 de junio, 30 de septiembre y 31 de diciembre de cada año en los que se encuentre vigente, siempre que no proceda la revocación por la Administración de la inclusión en el sistema de cuenta corriente.

El crédito o la deuda tributaria resultante de la determinación del saldo por el órgano competente **se notificará al obligado tributario**, quien dispondrá a su vez de un plazo de diez días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para formular alegaciones en relación con dicha determinación y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

Transcurrido el plazo de alegaciones, se **dictará liquidación provisional** en el plazo de quince días. En el caso de que de la liquidación resultara una cantidad a devolver, la Administración acordará su pago mediante transferencia a la cuenta bancaria que haya designado el obligado tributario. En el caso de que de la liquidación provisional resultase una cantidad a ingresar, el obligado tributario procederá a su ingreso en los plazos previstos en el art. 62.2 LGT para las liquidaciones practicadas por la Administración.

Evidentemente, lo previsto en relación con el sistema de cuenta corriente tributaria se entenderá sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria para **comprobar o investigar** la situación tributaria del obligado en relación con los créditos y deudas anotadas en la cuenta corriente tributaria por los procedimientos previstos en la LGT y en el RGGIT.

La **duración del sistema de cuenta corriente** en materia tributaria será indefinida, con carácter general, y se aplicará en tanto no concurra alguna de las siguientes circunstancias: que el obligado tributario renuncie expresamente a su aplicación o que proceda la revocación por la Administración<sup>42</sup>.

#### **La renuncia y la revocación del sistema de cuenta corriente tributaria**

La renuncia a la aplicación del sistema de cuenta corriente en materia tributaria se comunicará por el obligado tributario en el modelo, forma y lugar que se determinen mediante orden del ministro de Economía y Hacienda y producirá efectos a partir del primer día del trimestre siguiente a aquel en que se hubiera comunicado a la Administración tributaria, sin perjuicio de la liquidación del saldo del periodo en curso.

El acuerdo de inclusión en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria se revocará por cualquiera de las siguientes causas:

- Por la muerte o la incapacitación del obligado tributario, salvo que en este último caso continúe el ejercicio de las actividades por medio de representante, o por la disolución de la entidad.
- Por dejar de cumplir durante cada año natural en que se aplique el sistema los requisitos previstos en el art. 138 RGGIT. Simultáneamente a la determinación del saldo del último trimestre natural del año se verificará el cumplimiento de los requisitos mencionados. Las autoliquidaciones a considerar para la determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias a que se refiere el art. 138.1.c RGGIT serán aquellas cuyo plazo de presentación haya concluido en el año natural que acaba de finalizar.
- Por la iniciación de un procedimiento concursal contra el obligado tributario.
- Por la falta de pago en periodo voluntario de las liquidaciones de los saldos de la cuenta.
- Por presentar, durante el periodo de aplicación del sistema de cuenta corriente en materia tributaria, solicitudes de devolución derivadas de la normativa del tributo o autoliquidaciones a compensar que resulten total o parcialmente improcedentes y que hayan sido objeto de sanción, aunque esta no sea firme en vía administrativa.

Antes de acordar la revocación se notificará al obligado la propuesta de resolución en la que se citará de forma expresa la causa que concurre y se le concederá un plazo de diez días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de dicha propuesta, para que efectúe alegaciones.

La revocación será acordada por los órganos competentes para acordar la inclusión en el sistema.

#### **Saldos deudores de escasa cuantía**

Los saldos deudores de importe inferior a la cantidad que se determine mediante orden del ministro de Economía y Hacienda no serán exigibles.

<sup>(42)</sup>Art. 143 RGGIT

#### **Órganos competentes**

La exclusión del obligado tributario del sistema será declarada por los órganos competentes para acordar la inclusión.

#### **El acuerdo de revocación**

La resolución que acuerde la revocación determinará el saldo de la cuenta y su exigibilidad.

## 4. La comprobación tributaria

### 4.1. Concepto y clases

Una vez que la Administración tiene en su poder la declaración (o en su caso, autoliquidación) presentada por el obligado tributario, procede a la **comprobación** de que es correcta. Se trata de una actividad de control.

A esta actividad comprobadora hace referencia la LGT al establecer que la Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto<sup>43</sup>.

<sup>(43)</sup>Art. 115.1 LGT

Existen dos tipos de comprobación:

- a) Inquisitiva o comprobación en sentido estricto.
- b) Formal. Dentro de la cual es posible diferenciar entre:
  - Verificación de datos.
  - Comprobación limitada.
  - Comprobación de valores.
  - Comprobación de obligaciones formales.

#### Lectura recomendada

A. M. Delgado García (2017). *Las consecuencias de la falta de pago de los tributos*. Pamplona: Aranzadi.

### 4.2. Diferencias entre comprobación inquisitiva e investigación

La LGT relaciona la comprobación inquisitiva, en un sentido estricto, con la investigación. No obstante, comprobación inquisitiva e investigación son dos actividades diferenciadas, porque el presupuesto de hecho que da lugar a una y otra es distinto.

La **comprobación** tiene por objeto contrastar los hechos imposables o circunstancias declarados. En tanto que la **investigación** tiene por objeto hechos imposables o circunstancias no declarados. Por lo tanto, se comprueba lo declarado, mientras que se investiga lo no declarado.

### La comprobación e investigación llevadas a cabo por la inspección

Ambas actuaciones, comprobación inquisitiva e investigación, se confunden dentro de la inspección, porque tienen en común, por un lado, que es la inspección quien tiene atribuida la competencia para su desarrollo, según el art. 140.a y b LGT. Por otro lado, la LGT regula conjuntamente los medios utilizados en ambas actividades (art. 142 LGT).

Se trata de medios inquisitivos, esto es, de averiguación de datos externos. La inspección puede utilizar y solicitar datos que no están en poder de la Administración. Por ejemplo, podrá solicitar la contabilidad al contribuyente, solicitar información a un tercero, etc.

### 4.3. Diferencias entre comprobación formal e inquisitiva

Junto a la comprobación inquisitiva, en sentido estricto, existe otra comprobación de menor alcance, en relación fundamentalmente con las autoliquidaciones, que puede dar lugar a liquidaciones provisionales. Se trata de la **comprobación formal o abreviada**.

Las **diferencias** entre la comprobación formal y la inquisitiva son las siguientes:

- a) En cuanto al **objeto**. La comprobación formal, básicamente, se centra en el control de los datos consignados en las autoliquidaciones presentadas. La inquisitiva, en la investigación de hechos impositivos no declarados o incorrectamente declarados.
- b) En cuanto a la **competencia**. La comprobación formal es competencia de los órganos de gestión, de acuerdo con el art. 117.e, f, g y h LGT (aunque el art. 141.d y h LGT atribuye a la inspección competencias en materia de comprobación limitada y de comprobación de valores). La comprobación inquisitiva, por su parte, compete a los órganos de la inspección de los tributos (art. 141.b LGT).
- c) En cuanto a los **medios** empleados. En la comprobación formal no se puede solicitar la contabilidad mercantil, mientras que en la inquisitiva se pueden solicitar todos los documentos que sean precisos, con amplias facultades de la inspección de los tributos.
- d) En cuanto al **modo de realización**. La comprobación formal se efectúa automáticamente (por el cruce de datos informático), mientras que la inquisitiva se lleva a cabo ocasionalmente, en general, cuando la inspección sospecha que existe un fraude fiscal.
- e) En cuanto a los **efectos**. La comprobación formal genera liquidaciones provisionales (con trámite de alegaciones). La inquisitiva genera normalmente liquidaciones definitivas.

## 5. Procedimientos de comprobación tributaria

### 5.1. Procedimiento de verificación de datos

#### 1) Concepto y medios de verificación

La **verificación de datos** es un tipo de comprobación formal o abreviada, que ya existía en la LGT de 1963, y que tiene por objeto el examen sistemático de las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios, mediante el tratamiento informático, y que da lugar, en su caso, a liquidaciones provisionales.

Tiene por **objeto** el examen de cada autoliquidación, sobre todo, de las operaciones aritméticas y de aplicación de normas que sirven para cuantificar el tributo.

En relación con los **medios** empleados en la verificación de datos, hay que tener presente que se desarrolla por medio de controles masivos de las declaraciones o autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios, generalmente, mediante el procesamiento automatizado de las autoliquidaciones.

#### El empleo de las tecnologías de la información

De ahí que se promueva la presentación de autoliquidaciones y declaraciones por vía telemática o en soportes que permitan el tratamiento informático, así como la utilización de programas de ayuda en la confección de las declaraciones.

Además del procesamiento automatizado de las autoliquidaciones, se utiliza el cruce de los datos consignados en las declaraciones con aquellos de que dispone la Administración, bien hayan sido obtenidos del propio obligado tributario (al realizar los pagos fraccionados en el IRPE, por ejemplo), o bien obtenidos de terceros, en cumplimiento del deber de colaborar del art. 93 LGT (información por suministro de los obligados tributarios) o facilitados por otras administraciones públicas.

#### 2) Competencia y supuestos

La **competencia** para desarrollar la comprobación abreviada está atribuida a los órganos de gestión, tal como se desprende de la LGT al incluir esta potestad en el ámbito de la gestión; si bien, en su art. 131, se refiere de forma genérica a la Administración tributaria.

Tal como establece la LGT<sup>44</sup>, el procedimiento de verificación de datos puede iniciarse en cuatro **supuestos**:

#### La verificación de datos

Este procedimiento para rectificar discrepancias de datos ya venía realizándose en materia de IRPF, desde hace bastantes años, por lo que es en este tributo donde mayor ámbito de aplicación tendrá esta actuación. Las regularizaciones, a través de las correspondientes liquidaciones provisionales, suelen ser de poca cuantía (las de mayor cuantía se reservan a la comprobación limitada o a las actuaciones de inspección).

#### Lectura recomendada

E. Aguas Alcalde (2014). "El procedimiento de verificación de datos". *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. Barcelona: Bosch.

<sup>(44)</sup>Art. 131 LGT

a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos. Es decir, en este supuesto, los órganos de gestión, para llevar a cabo la verificación, se basarían en los datos consignados en las declaraciones tributarias.

b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria. En estos casos, la Administración dispone de elementos de prueba, de información sobre el hecho imponible o sobre la cuantificación de la deuda, que no coinciden con los declarados por el obligado tributario.

c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.

d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

### 3) Aspectos procedimentales

En cuanto al procedimiento a seguir en la verificación de datos<sup>45</sup>, dura como máximo seis meses, una vez que se ha iniciado, aunque no existe plazo previsto para iniciarlo (el plazo será el de la prescripción).

Se **inicia** este procedimiento con un requerimiento para que el obligado aclare las discrepancias detectadas. Sin embargo, puede ocurrir que la Administración regularice sin necesidad de la colaboración del obligado tributario, en cuyo caso el procedimiento se inicia con la propuesta de liquidación, de acuerdo con el art. 132.1 LGT.

#### Las denominadas liquidaciones paralelas

Esto es, precisamente, lo que sucede en el caso de las paralelas. Son liquidaciones provisionales practicadas por el simple control informático de las autoliquidaciones y que corrigen los errores de cálculo o de aplicación de normas contenidos en las autoliquidaciones presentadas.

Se denominan coloquialmente liquidaciones paralelas porque se comunican al sujeto pasivo mediante una hoja en la que se hacen constar, en doble columna, los datos consignados por el obligado tributario en su autoliquidación y las correcciones numéricas de los mismos que considera oportunas la Administración. Asimismo, figuran los llamados "errores en su declaración", donde se advierten cuáles han sido los preceptos legales conculcados en la autoliquidación, a modo de motivación, lo cual ha sido polémico.

#### La verificación de datos

Suele producirse por el cruce de las declaraciones con los datos que tiene en su poder la Administración, obtenidos por el deber de información de terceros. Es lo que ocurre, por ejemplo, con las retenciones.

<sup>(45)</sup>Arts. 132 y 133 LGT

#### Lectura recomendada

J. Pérez Arraiz (2000). *La liquidación y comprobación tributaria*. Valencia: Tirant lo Blanch.



Respecto a la **tramitación** del procedimiento de verificación de datos, hay que destacar que, con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria puede acordar motivadamente la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo ha de notificarse al obligado tributario<sup>46</sup>

(46) Art. 155.2 RGGIT

Tras el requerimiento, el obligado tributario comparecerá o responderá al mismo para formular las aclaraciones o presentar los datos que le hayan sido requeridos (si el procedimiento se inicia directamente con la propuesta de liquidación, la comparecencia se realiza mediante el escrito de alegaciones).

A continuación, se practicará la **propuesta de liquidación**, que deberá ser motivada. Es posible que esta propuesta se contenga en la comunicación del inicio del procedimiento, en cuyo caso, según Pérez Royo, si el obligado tributario ha presentado objeciones, el respeto a las garantías del contribuyente requeriría un acto expreso de confirmación de la propuesta inicial.

Finalmente, en el **trámite de alegaciones**, de diez días desde el día siguiente al de la notificación de la propuesta de liquidación<sup>47</sup>, se pone de manifiesto el expediente para que los interesados puedan presentar las mismas, así como los documentos o justificantes que estimen oportunos.

(47) Art. 155.3 RGGIT

En relación con la **terminación** del procedimiento, generalmente, finaliza con la liquidación provisional que, de acuerdo con el art. 133 LGT, debe ser motivada, con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho tenidos en cuenta.

#### **Otras formas de terminación del procedimiento**

- Resolución en la que, tras tener en cuenta las alegaciones del sujeto, se indique que no procede practicar liquidación provisional; o en la que se corrijan los defectos advertidos. Según Pérez Royo, el acto en el que se declara la no procedencia de liquidación equivale en sus efectos a la práctica de una liquidación provisional, ya que mediante ella se da este estatus a la autoliquidación.
- Por subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario. En este caso, no es preciso dictar resolución expresa; es suficiente que conste esta circunstancia en diligencia, según el art. 156.1 RGGIT.
- Por caducidad, cuando se sobrepasa el plazo de seis meses sin que se haya notificado liquidación provisional (sin perjuicio de que la Administración pueda iniciar de nuevo este procedimiento en tanto no prescriba su derecho).
- Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos. Esto es, cuando la Administración considera que es preciso profundizar en el tema y abre uno de estos procedimientos.

En los casos en los que la liquidación dictada arroje una cantidad a devolver al obligado tributario, la liquidación de intereses de demora se realizará siguiendo el procedimiento previsto para la devolución de ingresos indebidos o del procedimiento relativo a la devolución derivada de la normativa de un tributo<sup>48</sup>.

<sup>(48)</sup>Art. 156.2 RGGIT

## 5.2. Procedimiento de comprobación limitada

### 1) Concepto

La **comprobación limitada** es una figura introducida por la LGT del 2003 que, a pesar de encuadrarse en la comprobación formal de la actuación del obligado tributario en relación con sus autoliquidaciones o declaraciones, se parece a una "mini-inspección". Se produce en aquellos casos en que los órganos de gestión consideran que no es suficiente con una simple verificación de datos<sup>49</sup>.

<sup>(49)</sup>Arts. 136 a 140 LGT

Según el art. 136.1 LGT, se refiere a la comprobación de "los hechos, actos, situaciones, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria". No obstante, la LGT no regula los supuestos en los que es procedente la comprobación limitada, a diferencia de lo que sucede respecto de la verificación de datos.

#### Lectura recomendada

J. Calvo Vérguez (2016). "Alcance del procedimiento de comprobación limitada". *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*. Barcelona: Huygens.

#### Diferencias entre la verificación de datos y la comprobación limitada

En primer lugar, se diferencian en cuanto a los medios a utilizar, que son más amplios en la comprobación limitada que en la verificación de datos.

Y, en segundo lugar, se diferencian en cuanto al objeto a comprobar: la verificación de datos se refiere a autoliquidaciones o declaraciones presentadas por los obligados tributarios, en tanto que la comprobación limitada está más relacionada con autoliquidaciones o declaraciones no presentadas.

En cambio, el RGGIT detalla algunos **supuestos** en los que, entre otros, puede iniciarse el procedimiento de comprobación limitada<sup>50</sup>:

<sup>(50)</sup>Art. 163 RGGIT

- Cuando se adviertan errores en el contenido de las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes o discrepancias entre los datos declarados o justificantes aportados y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria.
- Cuando proceda comprobar todos o algún elemento de la obligación tributaria en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o solicitudes.
- Cuando, de conformidad con los antecedentes obrantes en poder de la Administración, se ponga de manifiesto la obligación de declarar o la realización del hecho imponible o del presupuesto de hecho de una obliga-

ción tributaria sin que conste la presentación de la autoliquidación o declaración.

## 2) Medios de comprobación

En cuanto a los **medios** a emplear, a diferencia de la verificación de datos, la comprobación limitada puede extenderse al examen de registros y documentos (salvo la contabilidad mercantil, que solo es posible que sea examinada por la inspección) y a la información facilitada por terceros.

### Actuaciones de comprobación

La Administración tributaria, según el art. 136.2 LGT, podrá realizar las siguientes actuaciones:

- Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.
- Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.
- Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos. Por lo tanto, se examinarán, por ejemplo, los registros que deben llevar los empresarios y profesionales acogidos al régimen de estimación objetiva por módulos o estimación directa simplificada del IRPF y del régimen simplificado del IVA. Al respecto, el art. 164.2 RGGIT permite a la Administración tributaria que requiera el libro diario simplificado.
- Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes. Ahora bien, como señala el art. 136.3 LGT, no se puede pedir información a terceros sobre movimientos financieros (si bien se pueden solicitar al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o la cuota de una obligación tributaria).

### El examen de la contabilidad

Ahora bien, si en el curso del procedimiento el obligado tributario aporta, sin mediar requerimiento previo, la documentación contable para acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la administración podrá examinar dicha documentación a los efectos de comprobar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la administración tributaria.

Sin embargo, también se establece que esta aportación voluntaria no tendrá efectos preclusivos en procedimientos posteriores (es decir, que en un procedimiento posterior de inspección se podrá volver a comprobar esta contabilidad).

En consecuencia, parece desprenderse que esta comprobación se dirige a los empresarios y profesionales, aunque también al resto de contribuyentes cuando no presenten declaración o autoliquidación.

### Ejemplo

La Agencia tributaria, a la vista de los datos consignados por el Sr. Martínez en su autoliquidación del IRPF correspondiente al pasado ejercicio y habiendo observado un error aritmético en la suma de los rendimientos del capital declarado, practica al citado obligado una liquidación, de la que resulta a pagar una cantidad de 853,15 euros. Así, la Agencia envía al Sr. Martínez una notificación para informarle de esta liquidación el 18 de enero del presente ejercicio, donde figura la liquidación pro-

#### Lectura recomendada

F. Ferrer Ruete (2004). "Los procedimientos de gestión tributaria: El procedimiento de comprobación limitada". En: AA. VV. *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

piamente dicha y el plazo y la forma en la que deberá hacerse efectiva la deuda tributaria.

Más tarde, el 1 de marzo del presente ejercicio, el Sr. Martínez recibe una comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación limitada referido a los rendimientos de la actividad profesional declarados en el IRPF de los dos últimos ejercicios, donde se le requiere que aporte a las oficinas de la delegación de la AEAT los libros registro de ingresos y gastos de la actividad. Durante el procedimiento de comprobación limitada y ante la poca documentación aportada por el Sr. Martínez, el funcionario encargado del procedimiento decide requerir información a varios proveedores para que aporten copia de las facturas que le emitieron y a una entidad financiera para que aporte el detalle de las diferentes operaciones realizadas con la tarjeta de crédito.

La primera cuestión que cabe plantearse es si puede practicar la Administración Tributaria una liquidación como consecuencia de un error aritmético detectado en la autoliquidación correspondiente al IRPF. Efectivamente, dentro del procedimiento de verificación de datos, el art. 131.a LGT establece que la Administración Tributaria podrá iniciar este procedimiento cuando la declaración o autoliquidación presentada por el contribuyente presente defectos formales o incurra en errores aritméticos. La liquidación practicada por la Agencia tributaria será una liquidación provisional, de acuerdo con lo estipulado en el art. 133.1.b LGT.

A continuación, hay que plantearse qué consecuencias tiene esta liquidación relativa al impuesto del pasado ejercicio en relación con el procedimiento de comprobación limitada referida a los dos pasados ejercicios, que se inicia el 1 de marzo. En este caso, la liquidación practicada no tiene ningún tipo de consecuencia en relación con el procedimiento de comprobación limitada iniciado, ya que la liquidación efectuada por la Administración Tributaria respecto al IRPF del pasado ejercicio se limitó a liquidar un error aritmético sin que hubiera efectuado ninguna actuación comprobadora respecto a los rendimientos declarados. Al respecto, el art. 133.2 LGT establece que la verificación de datos no impide la posterior comprobación del objeto de la misma.

Las actuaciones que pueden realizarse en un procedimiento de comprobación limitada se recogen en el art. 136.2 LGT, donde el apartado d) establece expresamente la posibilidad de dirigir requerimientos a terceros para que aporten la información que estén obligados a suministrar con carácter general. Sin embargo, en el art. 136.3 LGT se recoge específicamente que en ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, aunque ésta sí que se podrá requerir al propio obligado tributario.

Así pues, hay que tener presente que, a pesar de que las entidades financieras estén obligadas a ceder información con relevancia tributaria, no podrá suministrarse toda, ya que, como establece la STS de 30 de octubre de 1996, la Administración sólo tiene derecho a conocer la causa inmediata o genérica de los abonos o cargos en las cuentas bancarias, pero no su causa remota o específica. Por lo tanto, la actuación del funcionario en cuestión sólo será correcta en cuanto a los requerimientos dirigidos a los proveedores, pero no en cuanto a los requerimientos de movimientos de las cuentas bancarias.

En cuanto al **lugar de realización de las actuaciones** de comprobación limitada, como norma general, según el art. 136.4 LGT, no pueden realizarse fuera de las oficinas de la Administración (a excepción de los tributos gestionados por aduanas, en los que el régimen general es la presentación de las mercancías a despacho en la aduana), a diferencia de lo que ocurre con la inspección.

Sin embargo, sí que podrán realizarse en los locales de la actividad cuando se trate de comprobaciones censales o relativas a la aplicación de medios objetivos de tributación (como es el caso de la comprobación de los parámetros relativos al lugar de ejercicio de la actividad en la estimación objetiva por módulos<sup>51</sup>).

<sup>(51)</sup>Art. 164.3 RGGIT

### 3) Aspectos procedimentales

En cuanto al procedimiento a seguir en la comprobación limitada, debe durar, como máximo, seis meses una vez que se ha iniciado, aunque no existe plazo previsto para iniciarlo y, por lo tanto, el plazo será el de prescripción de cuatro años.

El procedimiento **se inicia de oficio**, mediante comunicación en la que se concreten la naturaleza y alcance de las actuaciones y se informe al obligado de sus derechos y obligaciones. Puede contener la propuesta de liquidación en los casos en que la Administración cuente con los datos suficientes para practicarla (generalmente, esto sucederá cuando el contribuyente no haya presentado declaración o autoliquidación<sup>52</sup>).

(52) Art. 137 LGT

Respecto a la **tramitación del procedimiento**, se debe dar la comparecencia del obligado el día y hora señalados en la comunicación, a los efectos de aportar los documentos y demás elementos solicitados<sup>53</sup>.

(53) Art. 138 LGT

Las actuaciones se documentan en diligencias (como las de la inspección). Debe existir una **propuesta de liquidación**, debidamente motivada, así como un trámite de alegaciones de diez días a partir del día siguiente a la notificación de la propuesta. Por otra parte, la Administración tributaria puede prescindir del trámite de alegaciones cuando la resolución contenga manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria del obligado como consecuencia de la comprobación realizada<sup>54</sup>.

(54) Art. 164.4 RGGIT

Asimismo, con carácter previo al plazo de alegaciones, la Administración tributaria puede acordar motivadamente la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Acuerdo que deberá ser notificado al obligado tributario<sup>55</sup>.

(55) Art. 164.1 RGGIT

En relación con cada obligación tributaria objeto del procedimiento podrá dictarse una única resolución 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 impositivos o de liquidación comprobados<sup>56</sup>.

(56) Art. 164.5 RGGIT

La forma principal de **terminación del procedimiento** es la liquidación provisional, que debe contener: la obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación; especificación de las actuaciones concretas realizadas; relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución; y la liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada<sup>57</sup>.

(57) Art. 139 LGT

Cuando la liquidación resultante arroje una cantidad a devolver, se liquidarán los intereses de demora conforme al procedimiento de devolución de ingresos indebidos o conforme al procedimiento de devolución derivado de la normativa de un tributo<sup>58</sup>.

<sup>(58)</sup>Art. 165 RGGIT

También puede terminar el procedimiento de comprobación limitada por caducidad, si se supera el plazo máximo de duración del procedimiento (seis meses), en cuyo caso podrá iniciarse otro procedimiento dentro del período de prescripción (cuatro años). Finalmente, puede finalizar por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.

### **Efectos de la regularización por medio de la liquidación provisional**

<sup>(59)</sup>Art. 140 LGT

Mientras no prescriba la deuda, podrá rectificarse dicha liquidación pero no mediante un procedimiento (de inspección o de comprobación limitada) directamente dirigido al mismo objeto, esto es, a la misma obligación por el mismo período.

Solo podrá rectificarse como consecuencia de que se descubran nuevos hechos o circunstancias en el seno de un procedimiento abierto en relación con otro objeto o con otro sujeto diferente<sup>59</sup>.

Como señala Pérez Royo, este carácter preclusivo de las liquidaciones provisionales dictadas fruto de una comprobación limitada, hace que estas liquidaciones se sitúen a medio camino entre las provisionales en sentido estricto (como las derivadas de la verificación de datos) y las definitivas (surgidas de un procedimiento de inspección).

Finalmente, señala el art. 140.2 LGT que la conformidad expresa del obligado tributario o su representante en relación con los hechos y elementos determinantes de la deuda, implica que no puedan ser impugnados, salvo prueba de que se ha cometido error de hecho.

### **Ejemplo**

**El 9 de enero del presente ejercicio, la sociedad X, S. A. recibió en su domicilio fiscal la comunicación del inicio de un procedimiento desarrollado por la Administración Tributaria, en virtud del cual se le requería que exhibiera únicamente las facturas justificativas de las deducciones que había consignado en su autoliquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio precedente, pero no la contabilidad. En dicho ejercicio, la autoliquidación que la sociedad había presentado en plazo contenía un resultado a devolver de 18.000 euros.**

**Posteriormente, con fecha 12 de marzo de este ejercicio, la entidad recibió una nueva comunicación de la AEAT por la que se le notificó una propuesta de liquidación provisional del impuesto sobre sociedades del ejercicio precedente que minoraba el importe solicitado a devolver por la entidad como consecuencia de la falta de justificación del importe declarado.**

Teniendo en cuenta que sólo se ha requerido a la sociedad que exhiba las facturas relativas a las deducciones practicadas en la cuota del IS y no la contabilidad mercantil, nos encontraríamos en el marco un procedimiento de comprobación limitada regulado en los arts. 136 a 140 LGT y 163 a 165 RGGIT.

En concreto, el art. 136.2 LGT establece que, en este procedimiento, la Administración Tributaria "podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones: a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto". Por su parte, el art. 141.h LGT señala que dichos procedimientos son generalmente realizados por los órganos de gestión tributaria, si bien debe destacarse que también tienen competencia para su tramitación los órganos de inspección. Así, en definitiva, se trata de una función que comparten tanto los órganos de inspección como los de gestión, por lo que la correspondiente regulación de su desarrollo dependerá únicamente del procedimiento en cuestión y no del órgano que la lleve a cabo.

Por consiguiente, tanto si el procedimiento es realizado por los órganos de inspección como por los de gestión, el procedimiento de comprobación limitada planteado se regirá por las normas establecidas para los procedimientos de gestión. Así pues, conforme al art. 104.1 LGT, las actuaciones deberán concluir en el plazo máximo de 6 meses desde la

fecha de notificación del acuerdo de inicio, es decir, pasados 6 meses desde el 9 de enero del presente ejercicio (concretamente, el 9 de julio del mismo año).

El vencimiento de dicho plazo máximo sin que se haya notificado la resolución producirá la caducidad del procedimiento, sin que ello comporte de por sí la prescripción de los derechos de la Administración. Además, debe remarcar que las actuaciones realizadas en un procedimiento caducado y los documentos y otros elementos de prueba obtenidos conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos, ya fueran iniciados o que se puedan iniciar con posterioridad y en relación con otros o con el mismo obligado tributario (tal y como establece el art. 104.5 LGT).

No obstante, debe señalarse que el primer apartado del art. 139 LGT prevé la resolución expresa como una de las tres formas de concluir el procedimiento de comprobación limitada, estableciendo, en su epígrafe segundo, el contenido mínimo de la citada resolución con el siguiente tenor literal: "La resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá contener al menos: (...) d) Liquidación provisional".

Al respecto, conviene recordar que el art. 101 LGT establece el concepto y las clases de las liquidaciones tributarias como una cuestión íntimamente relacionada con la terminación de los procedimientos tributarios, y es que en su apartado tercero contempla que, con carácter general, una liquidación será definitiva cuando se practique en el seno de un procedimiento inspector previa comprobación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria.

Así, en relación con el caso planteado, es evidente que la liquidación derivada del procedimiento de comprobación limitada tendrá carácter provisional, puesto que sólo se comprobó la procedencia de las deducciones del IS y, además, se desarrolló en el seno de un procedimiento de gestión.

Por último, procede indicar que, una vez finalizada la comprobación limitada, no se podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que se descubran nuevos hechos mediante la realización de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del mencionado procedimiento.

### 5.3. Procedimiento de comprobación de valores

#### 1) Concepto y ámbito de aplicación

La **comprobación de valores** es una actuación del procedimiento de gestión cuya finalidad consiste en confrontar los datos o cifras de valoración aportadas por el obligado tributario con las que, según el criterio administrativo, deberían ser tenidas en cuenta en la aplicación de la normativa del tributo en cuestión.

En relación con la **regulación** de esta materia, conviene tener presente que los arts. 134 LGT y 160 RGGIT regulan los aspectos procedimentales, mientras que los arts. 57 LGT y 157 a 159 RGGIT se refieren a los medios a emplear. Por otra parte, los arts. 135 LGT y 161 a 162 RGGIT están dedicados a la tasación pericial contradictoria.

El **ámbito de aplicación** de la comprobación de valores tiene lugar exclusivamente en relación con cierto tipo de impuestos, que la prevén expresamente en su normativa: los que gravan el tráfico patrimonial civil (no empresarial), bien por actos *inter vivos* (ITPAJD o ISD en cuanto a las donaciones) como *mortis causa* (ISD).

#### Los medios de comprobación

Las normas de cada tributo regularán, de acuerdo con el art. 57.2 LGT, la aplicación de los medios de comprobación. Si bien la normativa de los tributos no regula de forma específica tales medios, aunque se refiere a los efectos de la comprobación.

Como señala el art. 159.5 RGGIT, no se consideran actuaciones de comprobación de valores aquellas en las que el valor de las rentas, productos, bienes o elementos de la obligación tributaria resulte directamente de una ley o de un reglamento.

Según el art. 134.1 LGT, no procederá la comprobación de valores cuando el obligado tributario haya utilizado los valores publicados por la propia Administración en aplicación de alguno de los medios enumerados en el art. 57 LGT. A este supuesto también añade el art. 157 RGGIT el caso en que el valor haya sido comunicado al obligado tributario en los términos previstos en el art. 90 LGT (información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles).

Respecto al **objeto** de la comprobación de valores, va referida a la base imponible o a alguno de sus elementos, ya que, como indica el art. 57.1 LGT, podrá comprobarse "el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria".

Finalmente, la **competencia** de este tipo de comprobación está atribuida a los órganos de gestión (oficinas liquidadoras), aunque también puede realizarse la comprobación de valores como una actuación concreta del procedimiento de inspección (art. 159.1 RGGIT).

## 2) Aspectos procedimentales

A pesar de que la LGT se refiere al procedimiento de comprobación de valores, se trata, en realidad, de un subprocedimiento o incidente interno dentro del procedimiento de gestión o de inspección.

De ahí que la resolución de este tipo de comprobación no sea susceptible de impugnación autónoma; pero sí puede promoverse la tasación pericial contradictoria. Lo que es impugnable es la liquidación basada en el valor resultante de la comprobación. En dicha impugnación podrán plantearse cuestiones relativas a la valoración<sup>60</sup>.

<sup>(60)</sup>Art. 134.3 LGT

El procedimiento se **inicia** de oficio, comunicándose al interesado; aunque si la Administración puede modificar el valor declarado sin más averiguaciones, se inicia con la notificación del valor comprobado<sup>61</sup>.

<sup>(61)</sup>Art. 134.1 LGT

Respecto a su **tramitación**, tras la comunicación al interesado, la Administración realizará las actuaciones de comprobación utilizando los medios pertinentes. Actuaciones que deberán comunicarse al interesado, quien ha de facilitar su práctica. Si el valor determinado por la Administración es distinto

<sup>(62)</sup>Art. 134.2 y 3 LGT

### Supuestos más frecuentes

En la práctica, donde mayor aplicación tiene la comprobación de valores es en las transmisiones de inmuebles.



del declarado por el obligado, se le comunicará la propuesta de valoración al notificarle la propuesta de liquidación, debiendo motivarse la propuesta de valoración, con expresión de los medios y criterios empleados<sup>62</sup>.

### **La motivación de la comprobación de valores**

El Tribunal Supremo, en la sentencia de 29 de diciembre de 1998, entre otras, considera que los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, son anulables; si bien la Administración está obligada a dictar uno nuevo en sustitución del anulado. Pero, como sentó en la sentencia de 7 de octubre del 2000, si la Administración tributaria vuelve a incurrir en el mismo defecto al dictar el segundo acto, no es posible procurar una nueva rectificación, ya que se trata de un acto que incurre en la misma causa de nulidad.

### **Contenido de la propuesta de valoración**

La propuesta de valoración, según el art. 160.3 LGT, deberá contener los siguientes extremos:

- En la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal deberá especificarse el valor tomado como referencia y los parámetros, coeficientes y demás elementos de cuantificación utilizados para determinar el valor.
- En la utilización de precios medios de mercado deberá especificarse la adaptación de los estudios de precios medios de mercado y del sistema de cálculo al caso concreto.
- En los dictámenes de peritos se deberán expresar de forma concreta los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado, así como la valoración asignada. Cuando se trate de bienes inmuebles se hará constar expresamente el módulo unitario básico aplicado, con expresión de su procedencia y modo de determinación, y todas las circunstancias relevantes, tales como superficie, antigüedad u otras, que hayan sido tomadas en consideración para la determinación del valor comprobado, con expresión concreta de su incidencia en el valor final y la fuente de su procedencia.

La valoración administrativa servirá de base a la liquidación provisional que se practique, sin perjuicio de que se pueda iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección respecto de otros elementos de la obligación tributaria.

**Finaliza** el procedimiento, transcurrido el plazo de alegaciones, con la determinación del valor resultante de la comprobación, el valor comprobado. Este valor comprobado se notificará al interesado (aunque generalmente se le notifica con el propio acto de liquidación). El plazo máximo de duración de este procedimiento, de acuerdo con el art. 134.1 LGT, es de seis meses: plazo para notificar la valoración o, en su caso, la liquidación.

Los **medios de comprobación**<sup>63</sup> de valores son los siguientes:

<sup>(63)</sup>Arts. 57.1 LGT y 158 RGGIT

- Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal. Esta estimación por referencia puede consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores determinados y publicados por la Administración tributaria competente, en los términos reglamentarios, a los valores que figuren en el registro oficial de carecer fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. En el

caso de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal a tomar en consideración para la determinación de tales coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes es el Catastro Inmobiliario.

- Precios medios de mercado.
- Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- Dictamen de peritos de la Administración.
- Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
- Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de estas, realizadas dentro del plazo reglamentario.
- Cualquier otro medio que específicamente se determine en la ley propia de cada tributo.

De entre todos estos medios, la Administración puede elegir uno u otro a su discreción, tal como reconoce la jurisprudencia. Ahora bien, dicha **discrecionalidad** está limitada porque el medio elegido debe ser adecuado al objeto de la comprobación. De esta forma, la Administración deberá identificar el medio elegido y justificar su elección, así como razonar el resultado de la comprobación. Además, si la comprobación supone determinados conocimientos técnicos, el agente que la efectúa debe tener la titulación adecuada, según la jurisprudencia.

En cualquier caso, la tasación pericial contradictoria, como señala el art. 57.2 LGT, puede utilizarse para corregir o confirmar las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios anteriormente señalados.

### **Los informes periciales**

La sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo del 2004, siguiendo una consolidada jurisprudencia, sostiene que los informes periciales han de ser fundados, esto es, deben expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta, como garantía tributaria ineludible; de forma que la comprobación de valores siempre ha de ser individualizada.

A su vez, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 28 de octubre del 2003 se refiere a la necesidad de que el informe del perito designado por el obligado tributario, que ha de tener título adecuado que habilite para el ejercicio de profesiones colegiadas, sea visado por el colegio profesional al que pertenezca.

### **Valor asignado para la tasación de fincas hipotecadas**

De acuerdo con la doctrina legal según STS de 7 de diciembre de 2011, la utilización por la administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el artículo 57.1.g LGT (valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de

lo previsto en la legislación hipotecaria) no requiere ninguna carga adicional para aquella respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse.

El resultado de la comprobación de valores de un determinado bien o elemento patrimonial adquirido por un sujeto puede producir **efectos** en otros impuestos que tengan relación con dicho elemento.

El resultado de la comprobación de valores también puede tener efectos respecto a otros obligados tributarios, cuando se prevea en la ley. En estos casos, la Administración queda vinculada por el valor en relación con los demás interesados. La ley de cada tributo puede establecer la obligación de notificar a cada uno de los interesados el valor comprobado para que puedan impugnar o promover la tasación pericial contradictoria<sup>64</sup>.

Cuando en un procedimiento posterior el valor comprobado se aplique a otros interesados, estos podrán promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria. Si de la impugnación o de la tasación pericial contradictoria promovida por un obligado tributario resulta un valor distinto, este será aplicable al resto de obligados<sup>65</sup>.

### 3) La tasación pericial contradictoria

La **tasación pericial contradictoria** es uno de los medios de comprobación de valores más importantes. Se trata de un medio de segundo grado, esto es, precisa que previamente se haya producido una comprobación de valores utilizando uno de los medios ordinarios. Además, se trata de un incidente que no se ventila propiamente en vía de gestión, sino en la impugnación de la liquidación practicada sobre el valor comprobado. Consiste en contraponer a la valoración realizada por la Administración la de un perito designado por el propio obligado tributario.

Como se ha dicho, la tasación pericial contradictoria es un medio de prueba que se ejercita en vía de **reclamación**, no en el procedimiento de gestión. Se promueve dentro del plazo del primer recurso para impugnar la liquidación practicada sobre la base de los valores comprobados administrativamente, o bien en los casos en los que el acto de comprobación fuera notificado de forma separada, al reclamar contra dicho acto en los casos en que la normativa tributaria así lo prevea (en la actualidad, no se prevé que se pueda impugnar de forma separada el valor comprobado).

Los **efectos** de la presentación de la solicitud o la reserva de promoverla son que suspende la ejecución del acto de liquidación y del plazo para recurrir<sup>66</sup>.

#### La extensión de efectos

En ocasiones, la ley prevé de forma expresa la extensión automática de efectos de las valoraciones efectuadas en el seno del ITPAJD o ISD al IP.

<sup>(64)</sup>Art. 134.4 LGT

<sup>(65)</sup>Art. 143.5 LGT

#### Lectura recomendada

M. Villalba Lava (2016). "La tasación pericial contradictoria". *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*. Barcelona: Huygens.

<sup>(66)</sup>Art. 135.1, pfo. 3, LGT

La tasación pericial contradictoria es **acordada** por el órgano que entiende del recurso. Puede plantearse respecto a la valoración realizada por un dictamen de perito de la Administración o bien respecto de comprobaciones realizadas por otros medios. En el segundo caso, se acudirá a un perito de la Administración para que facilite su valoración, que será la que se contrastará con la del perito propuesto por el obligado tributario.

### Iniciación de la tasación pericial contradictoria

Cuando se solicite la tasación pericial contradictoria<sup>67</sup>, será necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración en el supuesto en que la comprobación del valor se hubiese efectuado por un medio distinto del dictamen de peritos de la Administración. A estos efectos, el órgano competente remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar. En el plazo de 15 días, el personal con título adecuado a la naturaleza de los mismos formulará por duplicado la correspondiente hoja de aprecio, en la que deberán constar el resultado de la valoración realizada y los criterios empleados.

Únicamente se entenderá que los obligados tributarios promueven la tasación pericial contradictoria si los motivos de oposición a la valoración solo se refieren a la cuantificación de sus elementos técnicos, tales como el módulo unitario básico, la depreciación por antigüedad o los coeficientes y cifras en que se concretan las demás circunstancias consideradas en la cuantificación, salvo que el obligado tributario manifieste expresamente que no desea promover la tasación pericial contradictoria sino la impugnación del acto administrativo.

En relación con la **tramitación de la tasación pericial contradictoria**, el órgano competente notificará al obligado tributario la valoración o, en aquellos casos en los que la comprobación de valores se hubiera efectuado mediante el dictamen de peritos de la Administración, la que ya figure en el expediente, y se le concederá un plazo de diez días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la valoración, para que pueda proceder al nombramiento de un perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar.

### Desarrollo del procedimiento

Según el artículo 161.2 a 5 RGGIT, transcurrido el plazo de diez días sin haberse designado el perito por el obligado tributario, se entenderá que desiste de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria y se dará por terminado el procedimiento. En este caso, la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse una nueva tasación pericial contradictoria.

Una vez designado el perito por el obligado tributario, se le entregará la relación de bienes y derechos para que, en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la recepción de la relación, formule la correspondiente hoja de aprecio, la cual deberá estar motivada.

Transcurrido el plazo de un mes sin haber presentado la valoración, se entenderá que desiste de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria y se dará por terminado el procedimiento. En este caso, la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse una nueva tasación pericial contradictoria.

La Administración tributaria competente podrá establecer honorarios estandarizados para los peritos terceros que deban ser designados de acuerdo con lo previsto en el art. 135.3 LGT. Será necesaria la aceptación de la designación por el perito elegido por sorteo. Dicha aceptación determinará, asimismo, la aceptación de los honorarios aprobados por la Administración.

Una vez aceptada la designación por el perito tercero, se le entregará la relación de los bienes y derechos a valorar y las copias de las hojas de aprecio de los peritos anteriores. En el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la entrega, deberá confirmar

(67) Art. 161.1 RGGIT

### Órgano competente

El órgano competente para designar un perito tercero será el que se determine en la normativa de organización específica.

alguna de las valoraciones anteriores o realizar una nueva valoración, sin perjuicio de los límites previstos en el art. 135.4 LGT.

En el caso de que el perito tercero no emita la valoración en el plazo establecido, se podrá dejar sin efecto su designación, sin perjuicio de las responsabilidades que resulten exigibles por la falta de emisión del dictamen en plazo. En el caso de que se deje sin efecto la designación, se deberá notificar esta circunstancia al perito tercero y al obligado tributario, y se procederá, en su caso, a la liberación de los depósitos de sus honorarios y al nombramiento de otro perito tercero por orden correlativo.

Si el dictamen del perito que aporta la Administración no excede en más del 10% y no es superior en 120.000 euros a la realizada por el del obligado tributario, prevalece esta última<sup>68</sup>.

(68) Art. 135.3 LGT

En caso contrario, debe designarse un tercer perito, cuya valoración será la definitiva, sin que pueda sobrepasar el valor señalado inicialmente por la Administración en su comprobación ni rebajar los del valor declarado<sup>69</sup>. El tercer perito será designado según el turno correlativo dentro de la lista proporcionada por el correspondiente colegio o asociación profesional a principios de cada año.

(69) Art. 135.4 LGT

### **Terminación del procedimiento de tasación pericial**

(70) Art. 162 RGGIT

El procedimiento de tasación pericial contradictoria<sup>70</sup> terminará de alguna de las siguientes formas:

- Por la entrega en la Administración tributaria de la valoración efectuada por el perito tercero.
- Por el desistimiento del obligado tributario en los términos previstos en el art. 161.2 y 3 RGGIT.
- Por no ser necesaria la designación del perito tercero de acuerdo con lo previsto en el art. 135.2 LGT. En este caso, la liquidación que se dicte tomará la valoración que resulte de la tasación efectuada por el perito del obligado tributario y no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.
- Por la falta del depósito de honorarios por cualquiera de las partes en los términos previstos en el artículo 135.3, cuarto párrafo, LGT. En este caso, la liquidación que se dicte tomará la valoración que corresponda y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria por parte del obligado tributario o, en su caso, no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.
- Por caducidad en los términos previstos en el art. 104.3 LGT. En este supuesto, la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria.

Una vez terminado el procedimiento, la Administración tributaria competente notificará en el plazo de un mes la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso, así como la de los intereses de demora que correspondan. El incumplimiento de este plazo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento.

Con la notificación de la liquidación se iniciará el plazo previsto en el art. 62.2 LGT para que el ingreso sea efectuado, así como el cómputo del plazo para interponer el recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación, en el caso de que dicho plazo hubiera sido suspendido por la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria.

## 5.4. Procedimientos de comprobación de obligaciones formales

El RGGIT dedica su sección VII del capítulo II del título IV a las actuaciones y procedimientos de comprobación de obligaciones formales, compuesto por once preceptos (arts. 144 a 154 RGGIT) y dividido en cuatro subsecciones relativas a las actuaciones y procedimientos de comprobación censal, las actuaciones de comprobación del domicilio fiscal, las actuaciones de control de presentación de declaraciones y a las actuaciones de control de otras obligaciones formales.

### 1) Actuaciones y procedimientos de comprobación censal

La **comprobación de la veracidad de los datos** comunicados en las declaraciones censales de alta, modificación y baja se realizará de acuerdo con los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario, con los datos que obren en poder de la Administración, así como mediante el examen físico y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario<sup>71</sup>.

<sup>(71)</sup>Art. 144 RGGIT

La Administración tributaria podrá **requerir** la presentación de las declaraciones censales, la aportación de la documentación que deba acompañarlas, su ampliación y la subsanación de los defectos advertidos, y podrá incorporar de oficio los datos que deban figurar en los censos.

#### Entrada y reconocimiento de fincas

Los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el art. 172 RGGIT, en relación con la entrada y reconocimiento de fincas.

Cuando se pongan de manifiesto omisiones o inexactitudes en la información que figure en el censo, la rectificación de la situación censal del obligado tributario se realizará de acuerdo con lo dispuesto en relación con el procedimiento de rectificación censal (art. 145 RGGIT) o mediante la rectificación de oficio de la situación censal (art. 146 RGGIT).

#### Baja cautelar en los registros de operadores intracomunitarios y de exportadores

Se podrá acordar la baja cautelar en los registros de operadores intracomunitarios y de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial de las personas o entidades incluidos en ellos mediante acuerdo motivado del delegado o del director de departamento competente de la AEAT, previo informe del órgano proponente, en los supuestos determinados en el art. 144.4 RGGIT.

El **procedimiento de rectificación de la situación censal** podrá iniciarse mediante requerimiento de la Administración para que el obligado tributario aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración censal o mediante la notificación de la propuesta de resolución cuando la Administración tributaria cuente con datos suficientes para formularla<sup>72</sup>.

<sup>(72)</sup>Art. 145 RGGIT

#### Tramitación y terminación del procedimiento

Cuando los hechos a que se refiere el art. 144.4 RGGIT se constaten en actuaciones realizadas fuera de un procedimiento de aplicación de los tributos, el procedimiento de recti-

ficación de la situación censal deberá iniciarse en el plazo de un mes desde el acuerdo de baja cautelar en los registros de operadores intracomunitarios y de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial. A efectos de entender cumplido el plazo del mes, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación del inicio del procedimiento en dicho plazo. La falta de inicio del procedimiento en dicho plazo determinará el levantamiento de la medida cautelar.

Una vez notificada la propuesta de resolución, se concederá al obligado tributario un plazo de diez días, contados a partir del siguiente al de la notificación de dicha propuesta, para que alegue lo que convenga a su derecho.

El procedimiento de rectificación censal terminará de alguna de las siguientes formas:

- Por resolución en la que se rectifiquen los datos censales del obligado tributario. La resolución deberá ser, en todo caso, motivada con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que se hayan tenido en cuenta en la misma.
- Por la subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por el obligado tributario sin que sea necesario dictar resolución expresa. De dicha circunstancia se dejará constancia expresa en diligencia.
- Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el art. 104 LGT (seis meses), sin haberse notificado la resolución expresa que ponga fin al procedimiento.
- Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de rectificación de la situación censal.

Por otra parte, la Administración tributaria podrá **rectificar de oficio la situación censal** del obligado tributario sin necesidad de instruir el procedimiento de rectificación censal en los supuestos determinados en el RGGIT<sup>73</sup>. La modificación efectuada deberá ser comunicada al obligado tributario, salvo que durante un periodo superior a un año hubiera resultado imposible la práctica de notificaciones en el domicilio fiscal declarado.

(73) Art. 146 RGGIT

Finalmente, la Administración tributaria podrá **revocar el número de identificación fiscal** asignado cuando, en el curso de las actuaciones de comprobación de la situación censal del obligado tributario o en las demás actuaciones y procedimientos de comprobación o investigación, se acredite alguna de las circunstancias previstas en el RGGIT<sup>74</sup>.

(74) Art. 147 RGGIT

### **La revocación del número de identificación fiscal**

El acuerdo de revocación requerirá la previa audiencia al obligado tributario por un plazo de diez días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, salvo que dicho acuerdo se incluya en la propuesta de resolución de un procedimiento de rectificación de la situación censal. La revocación deberá publicarse en el Boletín Oficial del Estado y notificarse al obligado tributario.

La revocación del número de identificación fiscal determinará la baja del registro de operadores intracomunitarios y de exportadores y otros operadores económicos. No obstante, la Administración tributaria podrá rehabilitar el número de identificación fiscal mediante acuerdo que estará sujeto a los mismos requisitos de publicidad establecidos para la revocación.

Las solicitudes de rehabilitación del número de identificación fiscal solo serán tramitadas cuando se acredite que han desaparecido las causas que motivaron la revocación y, en caso de sociedades, cuando se comunique, además, quiénes ostentan la titularidad del capital de la sociedad (identificación completa de sus representantes legales, domicilio fiscal y documentación que acredite cuál es la actividad económica que la sociedad va a desarrollar). Si se carece de estos requisitos, las solicitudes se archivarán sin más trámite. La falta de resolución expresa de la solicitud de rehabilitación de un número de identificación fiscal en el plazo de tres meses determinará que esta se entienda denegada.

## 2) Actuaciones de comprobación del domicilio fiscal

El procedimiento de **comprobación del domicilio fiscal** se iniciará de oficio por acuerdo del órgano que se establezca en la norma de organización específica, por propia iniciativa o a solicitud de cualquier otro órgano de la misma o de otra Administración tributaria afectada. Dicha solicitud se acompañará de un informe sobre los antecedentes que fuesen relevantes<sup>75</sup>.

(75) Art. 149 RGGIT

El **órgano competente** para tramitar el procedimiento de comprobación del domicilio deberá solicitar informe al órgano a cuyo ámbito territorial se promueva el nuevo domicilio, salvo que ya figure en el expediente por haber promovido el inicio del procedimiento.

### Órgano competente

Corresponde a la AEAT la comprobación del domicilio fiscal en el ámbito de los tributos del Estado, incluidos los cedidos.

En el caso de que la comprobación del domicilio fiscal pudiera dar lugar al cambio de domicilio fiscal a una **comunidad autónoma diferente**, se notificará esta circunstancia a las administraciones tributarias de las comunidades autónomas afectadas para que, en el plazo de quince días contados desde el día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, puedan solicitar que el expediente se tramite con las especialidades a que se refiere el art. 152 RGGIT.

La **comprobación del domicilio fiscal** se realizará de acuerdo con los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario, con los datos que obren en poder de la Administración, con los datos y justificantes que se requieran al propio obligado tributario o a terceros, así como mediante el examen físico y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario. A estos efectos, los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el art. 172 RGGIT, relativas a la entrada y reconocimiento de fincas.

Tramitado el expediente, se formulará **propuesta de resolución** que será notificada al obligado tributario para que, en el plazo de quince días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de dicha propuesta, pueda alegar y presentar los documentos y justificantes que estime oportunos.

### Terminación del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal

La resolución<sup>76</sup> que ponga fin al procedimiento será motivada. El plazo para notificar la resolución será de seis meses.

Será competente para resolver el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal el órgano competente de acuerdo con la norma de organización específica.

La resolución adoptada en el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal confirmará o rectificará el declarado y será comunicada a los órganos implicados de la AEAT y notificada a las administraciones tributarias afectadas y al obligado tributario.

(76) Art. 150 RGGIT



El procedimiento podrá finalizar asimismo por caducidad, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 104 LGT.

En relación con los efectos de la comprobación del domicilio fiscal, el inicio de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal no impedirá la continuación de los procedimientos de aplicación de los tributos iniciados de oficio o a instancia del interesado que se estuviesen tramitando<sup>77</sup>.

(77) Art. 151 RGGIT

### Efectos de la comprobación del domicilio fiscal

Durante los tres años siguientes a la fecha de la notificación de la resolución del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal en la que se haya rectificado el declarado, las comunicaciones de cambio de domicilio fiscal que realice el obligado tributario, cuando supongan el traslado a una comunidad autónoma distinta, tendrán el carácter de mera solicitud y deberán acompañarse de medios de prueba que acrediten la alteración de las circunstancias que motivaron la resolución.

En el plazo de un mes desde la presentación de la comunicación del cambio de domicilio fiscal, la Administración tributaria deberá notificar al obligado tributario un acuerdo por el que se confirme el domicilio fiscal comprobado previamente, por el que se inicie un nuevo procedimiento de comprobación del domicilio fiscal o por el que se admita el cambio de domicilio fiscal. En este último caso, el cambio de domicilio tendrá efectos a partir del día siguiente al de la notificación de dicho acuerdo. Transcurrido un mes desde la presentación de la comunicación del cambio de domicilio sin que se haya notificado el acuerdo que proceda, dicha comunicación tendrá efectos frente a la Administración tributaria a partir del día siguiente al de finalización de dicho plazo.

Por último, hay que señalar que el RGGIT establece unas especialidades del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal iniciado a solicitud de una comunidad autónoma<sup>78</sup>.

(78) Art. 152 RGGIT

### Especialidades del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal iniciado a solicitud de una comunidad autónoma

Cuando la Administración tributaria de una comunidad autónoma considere que, en relación con los tributos cedidos, el domicilio fiscal que figura en el censo de obligados tributarios no es el que corresponde, podrá solicitar que se inicie el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal.

La AEAT iniciará el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal en el plazo de un mes desde que la solicitud de inicio tenga entrada en el órgano competente para acordar dicho inicio.

La propuesta de resolución se notificará al obligado tributario y, en su caso, a las administraciones tributarias afectadas, cuando dicha propuesta dé lugar a un cambio de domicilio fiscal a una comunidad autónoma distinta a la del domicilio declarado, para que en un plazo de quince días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, presenten las alegaciones que consideren oportunas. No será necesario notificar dicha propuesta al obligado tributario cuando la propuesta de resolución confirme el domicilio declarado.

#### La comunidad autónoma

Indicará el lugar en el que entiende localizado el domicilio fiscal del obligado tributario y podrá acompañar toda la documentación probatoria que estime oportuna.

### 3) Actuaciones de control de presentación de declaraciones

Corresponde a la Administración tributaria el control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos<sup>79</sup>.

(79) Art. 153 RGGIT

El control del cumplimiento de esta obligación, por parte de la Administración tributaria, se produce en los siguientes supuestos:

- Cuando resulten obligados a ello de acuerdo con su situación censal. En este caso, la Administración tributaria podrá requerir al obligado tributario para que presente la autoliquidación o declaración omitida o, en su caso, comunique la correspondiente modificación o baja censal.
- Cuando se ponga de manifiesto por la presentación de otras declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos del propio obligado tributario. Se entenderá que existe omisión en la presentación de la declaración o autoliquidación y se podrá requerir su presentación, entre otros casos, cuando la obligación de presentar una declaración, autoliquidación o comunicación de datos se derive de la presentación por el propio obligado de declaraciones o autoliquidaciones a cuenta o cuando se omita la presentación de comunicaciones de datos o de declaraciones exigidas con carácter general, en cumplimiento de la obligación de suministro de información, y se hayan presentado declaraciones o autoliquidaciones periódicas asociadas a aquella.
- Cuando se derive de información que obre en poder de la Administración procedente de terceras personas. En este supuesto, se considerará que se ha omitido la presentación de declaraciones o autoliquidaciones y podrá requerirse su presentación. Cuando el obligado tributario alegue inexactitud o falsedad de dicha información, se podrá requerir al tercero para que ratifique la información suministrada.
- Cuando se ponga de manifiesto en el curso de otras actuaciones o procedimientos de aplicación de los tributos.

En los casos en que no se atienda el requerimiento o en los que, atendándose este, se presente una declaración o autoliquidación en la que se aprecien discrepancias respecto de los importes declarados o autoliquidados por el obligado tributario o por terceros, podrá iniciarse el correspondiente procedimiento de comprobación o investigación.

**El procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos terminará de alguna de las siguientes formas:**

- Por la presentación de la declaración, autoliquidación o comunicación de datos omitidas.
- Por la justificación de la no sujeción o exención en el cumplimiento de la obligación de presentación. De dicha circunstancia se dejará constancia expresa en diligencia.
- Por el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.
- Por caducidad, una vez transcurrido el plazo de tres meses sin haberse notificado resolución expresa que ponga fin al procedimiento.

#### **4) Actuaciones de control de otras obligaciones formales**

El procedimiento para la comprobación del cumplimiento de obligaciones tributarias formales distintas de las reguladas en las anteriores se iniciará de oficio<sup>80</sup>.

<sup>(80)</sup>Art. 154 RGGIT

En el marco de este procedimiento de comprobación de otras obligaciones formales, la Administración tributaria podrá realizar las siguientes **actuaciones**:

- Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.
- Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.
- Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

Finalizado el trámite de audiencia, se procederá a documentar el resultado de las actuaciones de comprobación en **diligencia** que deberá incluir, al menos, la obligación tributaria o elementos de la misma comprobados y ámbito temporal objeto de la comprobación; especificación de las actuaciones concretas realizadas; y relación de hechos que motivan la diligencia. La diligencia se incorporará al expediente sancionador que, en su caso, se inicie o que se hubiera iniciado como consecuencia del procedimiento, sin perjuicio de la remisión que deba efectuarse cuando resulte necesario para la iniciación de otro procedimiento de aplicación de los tributos.

#### Trámite de audiencia

Una vez concluidas las actuaciones de comprobación, se dará audiencia al obligado tributario, por un plazo de diez días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

#### Terminación del procedimiento de comprobación de otras obligaciones formales

El procedimiento de comprobación de otras obligaciones formales terminará de alguna de las siguientes formas:

- Por diligencia.
- Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el art. 104 LGT, sin haberse formalizado la diligencia que pone fin al procedimiento.
- Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento.

Finalizado el procedimiento de comprobación de otras obligaciones formales mediante diligencia, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación

limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha diligencia.

## Actividades

### Casos prácticos

1. El Sr. García, al poco tiempo de presentar su autoliquidación del IRPF, recibe una notificación de la AEAT en la que se le requiere la justificación del número de la cuenta de ahorro vivienda de la que es titular, y en la que ha realizado aportaciones que ha deducido de dicho impuesto.

Por otra parte, el Sr. Pérez, soltero y de cincuenta y cinco años de edad, tres meses después de haber presentado su autoliquidación por el IRPF, recibe una notificación de la AEAT, conteniendo una propuesta de liquidación provisional.

En dicha propuesta de liquidación provisional, los órganos de gestión muestran sus discrepancias con la presentada por el contribuyente en relación con el importe de la reducción de la base imponible por mínimo personal. Según la Administración, el Sr. Pérez se equivocó al aplicar sobre la base imponible la reducción prevista para contribuyentes de más de sesenta y cinco años, de importe superior a la reducción general por mínimo personal, que es la que a él le correspondía.

Asimismo, en la propuesta de liquidación provisional, se contiene una regularización en relación con las retenciones consignadas por el Sr. Pérez en su autoliquidación. En la motivación de la propuesta de liquidación, se argumenta que los datos declarados por el Sr. Pérez no se corresponden con los que obran en poder de la Administración suministrados por terceros.

Finalmente, el Sr. González, que se dedica al ejercicio profesional de la abogacía, recibe también una notificación de la AEAT, al poco tiempo de haber presentado su autoliquidación del IRPF.

La Administración tributaria le comunica que se inician actuaciones de comprobación en relación con el IRPF de dicho ejercicio, y que debe aportar los libros registro de ingresos, gastos, bienes de inversión y provisiones de fondos y suplidos.

- a) ¿Qué tipo de comprobación tributaria es la que se lleva a cabo en relación con el IRPF de cada uno de los tres sujetos del supuesto de hecho? ¿Cuál es el objeto de comprobación tributaria en cada caso?
- b) ¿Qué sucede si el Sr. Pérez manifiesta su disconformidad con los datos que obran en poder de la Administración suministrados por terceros?
- c) ¿Pueden los órganos de gestión de la Administración tributaria exigir al Sr. González la presentación de los libros registro? ¿Qué limitaciones tiene la Administración para examinar documentación en estos procedimientos?

2. El Sr. Álvarez presentó, el 30 de junio del 2014, su autoliquidación del IRPF correspondiente al 2013, con un resultado negativo o impuesto a devolver de 250 euros. De acuerdo con la normativa del impuesto, el plazo de devolución finalizaba el 31 de diciembre del 2014. La devolución se acordó el 25 de noviembre del 2015 y se practicó el 5 diciembre del 2015. El 1 de mayo del 2016, el Sr. Álvarez se dio cuenta de que en esta autoliquidación no se aplicó una deducción a la que tenía derecho.

- a) ¿Cuál es el procedimiento que se debió seguir para devolver los 250 euros al Sr. Álvarez? Comentad cómo se inicia, tramita y finaliza.
- b) ¿Cuáles son los efectos por el retraso en la devolución?
- c) ¿Cómo puede el Sr. Álvarez modificar su autoliquidación correspondiente al ejercicio 2013 para aplicarse la mencionada deducción?

3. El Sr. Martínez vive en Burgos desde hace varios años con su esposa. El 30 de septiembre del 2011, falleció su padre, que le nombró heredero universal de todos sus bienes. El 28 de febrero del 2012, presentó una autoliquidación en concepto del ISD, e ingresó una deuda de 30.000 euros. El 1 de marzo del 2016, recibe comunicación del inicio por parte de la Administración tributaria de su comunidad autónoma de un procedimiento de comprobación de los valores declarados por el Sr. Martínez en la citada autoliquidación.

- a) ¿Está en plazo la Administración para iniciar este procedimiento?
- b) ¿De qué medios dispone la Administración para efectuar sus actuaciones de comprobación?

c) Una vez finalizado el procedimiento de comprobación, el Sr. Martínez recibe de la Administración, junto a la resolución, una propuesta de regularización de los valores declarados. ¿Qué plazo tiene la Administración para notificar esta propuesta y qué efectos tiene su incumplimiento?

d) ¿Puede el Sr. Martínez recurrir directamente esta propuesta de valoración?

e) En concreto, el Sr. Martínez no está de acuerdo con el valor que la Administración ha otorgado a uno de los bienes en la propuesta de regularización. Se trata de un apartamento situado en Burgos, cuyo valor declarado ascendió a 60.000 euros. El valor comprobado por la Administración se fija en 75.300 euros. El contribuyente solicita la tasación pericial contradictoria, de la que resulta un valor del bien de 69.200 euros. ¿Qué valor se tomará en cuenta?

f) ¿Qué efectos tiene la solicitud de tasación pericial contradictoria sobre el pago de la deuda del Sr. Martínez contenida en la liquidación?

## Ejercicios de autoevaluación

### De selección

1. La autoliquidación tributaria...

- a) es un acto administrativo.
- b) tiene el mismo contenido y efectos que la declaración tributaria.
- c) Ninguna de las dos anteriores es correcta.

2. La declaración tributaria...

- a) es un acto administrativo que determina el importe de la deuda tributaria y la convierte en exigible.
- b) es una actuación de un particular en cumplimiento de un deber legal.
- c) es una actuación de un particular por medio del cual este determina el importe de una deuda tributaria.

3. La autoliquidación...

- a) solo se aplica en el ámbito estatal a determinados impuestos marginales.
- b) implica siempre la actuación liquidadora de la Administración previa al ingreso de la deuda tributaria.
- c) supone una operación de aplicación de normas jurídicas.

4. En la verificación de datos...

- a) se generan liquidaciones definitivas.
- b) se generan autoliquidaciones.
- c) se generan liquidaciones provisionales.

5. En el ejercicio de la comprobación limitada...

- a) la Administración no puede solicitar la contabilidad mercantil.
- b) la Administración puede solicitar la contabilidad mercantil al obligado en los casos de devoluciones tributarias.
- c) la Administración puede solicitar la contabilidad mercantil siempre.

6. La comprobación de valores...

- a) está limitada a determinados tributos.
- b) es aplicable a todos los tributos, siempre que la Administración sospeche que el valor declarado por el obligado no es correcto.
- c) no admite la extensión automática de efecto de las valoraciones efectuadas a otros impuestos.

7. El plazo que debe pasar para que caduque un procedimiento de comprobación limitada en el que no se haya notificado resolución expresa es de...

- a) seis meses.
- b) nueve meses.
- c) tres meses.

8. Cuando un obligado tributario presenta una declaración ante la Administración tributaria en la que manifiesta la realización de un hecho imponible y comunica los datos necesarios para que esta le cuantifique la obligación tributaria mediante liquidación provisional, la Administración se la debe notificar en un plazo de...

- a) un mes.
- b) tres meses.
- c) seis meses.

9. En el supuesto anterior, el citado plazo del que dispone la Administración tributaria para notificar la liquidación provisional se computa...

- a) a partir del día siguiente al de la presentación de la declaración.
- b) a partir del día siguiente al de la finalización del plazo para presentar la declaración.
- c) Todas las respuestas anteriores son falsas.

10. La Administración tributaria podrá iniciar un procedimiento de comprobación de valores...

- a) salvo que el obligado tributario haya declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración.
- b) mediante una comunicación.
- c) Todas las respuestas anteriores son verdaderas.

## Solucionario

### Actividades

#### Casos prácticos

1.

a) La comprobación tributaria que se lleva a cabo en relación con el Sr. García y el Sr. Pérez es una verificación de datos, regulada en los arts. 131 a 133 LGT y 155 y 156 RGGIT. La verificación de datos es un tipo de comprobación formal o abreviada, que ya existía en la LGT de 1963, y que tiene por objeto el examen sistemático de las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios, mediante el tratamiento informático, dando lugar, en su caso, a liquidaciones provisionales, coloquialmente conocidas como "paralelas" (o, como las denominaba la LGT de 1963 tras su reforma en 1995, liquidaciones provisionales de oficio).

Tiene por objeto el examen de cada autoliquidación, sobre todo, de las operaciones aritméticas y de aplicación de normas que sirven para cuantificar el tributo. Este procedimiento para rectificar discrepancias de datos ya viene realizándose en materia de IRPF, desde hace bastantes años, por lo que es en este tributo donde mayor ámbito de aplicación tendrá esta actuación. Las regularizaciones, a través de las correspondientes liquidaciones provisionales, suelen ser de poca cuantía (las de mayor cuantía se reservan a la comprobación limitada o a las actuaciones de inspección).

La verificación de datos se desarrolla por medio de controles masivos de las declaraciones o autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios, generalmente, mediante el procesamiento automatizado de las autoliquidaciones. De ahí que se promueva la presentación de autoliquidaciones y declaraciones por vía telemática o en soportes que permiten el tratamiento informático, así como la utilización de programas de ayuda en la confección de las declaraciones.

Además del procesamiento automatizado de las autoliquidaciones, se utiliza el cruce de los datos consignados en las declaraciones con aquellos de que dispone la Administración: bien obtenidos del propio obligado tributario (al realizar los pagos fraccionados en el IRPF, por ejemplo), o bien obtenidos de terceros, en cumplimiento del deber de colaborar del art. 93 LGT (información por suministro de los obligados tributarios), o bien por parte de otras administraciones.

Se trata, en definitiva, de una comprobación formal, no inquisitiva, que no puede utilizar determinadas fuentes de datos, como el examen de la contabilidad.

La competencia para desarrollar la verificación de datos está atribuida a los órganos de gestión, a tenor de lo dispuesto en el art. 131 LGT.

De acuerdo con el citado art. 131 LGT, el procedimiento de verificación de datos puede iniciarse en cuatro supuestos:

En primer lugar, puede producirse "cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos". Es decir, en este supuesto, los órganos de gestión, para llevar a cabo la verificación, se basarían en los datos consignados en las declaraciones tributarias.

En segundo lugar, cuando "los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria". En estos casos, la Administración dispone de elementos de prueba, de información o sobre el hecho imponible o sobre la cuantificación de la deuda, que no coinciden con los declarados por el sujeto pasivo. Suele producirse por el cruce de las declaraciones con los datos que tiene en su poder la Administración, obtenidos por el deber de información de terceros. Es lo que ocurre, por ejemplo, con las retenciones. Este supuesto es el que justifica el inicio de las actuaciones de comprobación en relación con las retenciones consignadas por el Sr. Pérez.

Otro supuesto en el que pueden iniciarse estas actuaciones comprobadoras se produce "cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma". En este caso se encuentra la comprobación iniciada en relación con la reducción por mínimo personal del Sr. Pérez.

Finalmente, también se puede iniciar actuaciones de verificación de datos "cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas". En este caso se



encuentra la comprobación iniciada en relación con la justificación del número de la cuenta de ahorro vivienda del Sr. García.

Por otra parte, la comprobación tributaria que se lleva a cabo en relación con el Sr. González es una comprobación limitada, regulada en los arts. 136 a 140 LGT y 163 a 165 RGGIT.

Se trata de una figura introducida por la LGT vigente que, a pesar de encuadrarse en la comprobación formal de la actuación del obligado tributario en relación con sus autoliquidaciones o declaraciones, se parece a una "mini-inspección". Está regulada en los arts. 136 a 140 LGT.

Según el art. 136.1 LGT, se refiere a la comprobación de "los hechos, actos, situaciones, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria".

Se produce en aquellos casos en que los órganos de gestión consideran que no es suficiente con una simple verificación de datos. La LGT no regula los supuestos en los que es procedente la comprobación limitada, a diferencia de lo que sucede respecto de la verificación de datos.

En cuanto a los medios a emplear, a diferencia de la verificación de datos, puede extenderse al examen de registros y documentos, salvo la contabilidad mercantil (que solamente es posible para la inspección) y a la información facilitada por terceros. En consecuencia, parece desprenderse que esta comprobación se dirige a los empresarios y profesionales, aunque también al resto de contribuyentes cuando no presenten declaración o autoliquidación.

b) Si el obligado tributario discrepa de los datos que tiene en poder la Administración, obtenidos de declaraciones de terceras personas, se deberán contrastar los datos requiriendo al declarante para que ratifique y aporte prueba de tales datos (art. 132.2 LGT).

Por lo tanto, si el Sr. Pérez discrepa de los datos que tiene en poder la Administración obtenidos de las declaraciones de su retenedor, la Administración deberá contrastarlos exigiendo a dicho retenedor que los ratifique y aporte prueba de los mismos (art. 108.4 LGT).

Cuando se exija al retenedor que ratifique y aporte prueba de los datos que declaró en relación con el Sr. Pérez, según el art. 104.2 LGT, el cómputo del plazo de caducidad del procedimiento (seis meses) quedará suspendido.

c) Como ya se ha dicho, según el art. 136.2 LGT, los órganos de gestión pueden examinar los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

Por lo tanto, se examinarán, por ejemplo, los registros que deben llevar los empresarios y profesionales acogidos al régimen de estimación objetiva por módulos o estimación directa simplificada del IRPF y del régimen simplificado del IVA.

De manera que los órganos de gestión están legitimados para exigir al Sr. González la presentación de los libros registro cuya llevanza, a efectos del IRPF, exige a los profesionales el art. 65.5 RIRPF (libros registro de ingresos, gastos, bienes de inversión y provisiones de fondos y suplidos).

También ya se ha comentado que, según el citado art. 136.2 LGT, los órganos de gestión, en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, pueden requerir a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

Ahora bien, como señala el art. 136.3 LGT, no se puede pedir información a terceros sobre movimientos financieros. Si bien se puede solicitar al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o la cuota de una obligación tributaria.

2.

a) El 30 de junio del 2014, el Sr. Álvarez presentó su autoliquidación correspondiente al IRPF 2013 en la que de, acuerdo con lo dispuesto en el art. 120.1 de la LGT, además de poner en conocimiento de la Administración tributaria todos los datos necesarios para la liquidación del IRPF, también realizó las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para la determinación de la cuota tributaria, obteniendo un resultado negativo o impuesto a devolver de 250 euros.

La autoliquidación es un acto tributario realizado por el Sr. Álvarez, cuya regulación está sujeta al principio de reserva de ley, art. 8 LGT. No se trata en ningún caso de un acto administrativo ni, por lo tanto, de una liquidación provisional, dado que el Sr. Álvarez no dispone de competencia para dictar actos administrativos. Se trata de actos de colaboración de los particulares con la Administración tributaria.

En el supuesto de hecho se plantean dos cuestiones distintas. Por un lado, la devolución del importe resultante de la autoliquidación del IRPF correspondiente al año 2013 y, por otro lado, la posibilidad de rectificación de la autoliquidación inicialmente presentada, que pasamos a analizar a continuación.

El procedimiento de devolución del IRPF del Sr. Álvarez correspondiente al ejercicio 2013 se inició por la presentación de la autoliquidación el 30 de junio del 2014, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 124 de la LGT y la normativa reguladora del IRPF.

**b)** La devolución de los 250 euros debería haberse realizado durante los seis meses siguientes a la finalización del plazo voluntario, es decir, entre el 1 de julio y el 31 de diciembre del 2014. En este supuesto, la devolución no se acuerda hasta el 25 de noviembre del 2015 y no se realiza hasta el 5 de diciembre de ese año.

Siempre que el retraso en la orden de pago de la devolución sea imputable a la Administración tributaria, esta estará obligada a abonar el interés de demora regulado en el art. 26 de la LGT sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, tal y como dispone el art. 125 LGT. En este caso, la Administración tributaria deberá abonar al Sr. Álvarez el interés de demora por el período comprendido entre el 1 de enero y el 25 de noviembre del 2015. No se devengarán intereses de demora por el período comprendido entre el día en que se adoptó la orden de devolución, el 25 de noviembre, y el día en que se hizo efectiva, el 5 de diciembre. No es necesario que el Sr. Álvarez solicite el pago de los intereses de demora.

**c)** El art. 120.3 LGT prevé la regulación de la rectificación de las autoliquidaciones a instancia del obligado tributario que considere que una autoliquidación ha perjudicado sus intereses legítimos. En el mismo sentido, los arts. 126 a 129 RGGIT.

La solicitud de rectificación deberá instarse ante el órgano competente de la Administración tributaria antes de que prescriba el plazo de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, es decir, cuatro años (art. 66 LGT). En ningún caso procederá la presentación de una autoliquidación complementaria o sustitutiva de las reguladas en el art. 122.1 LGT.

En este caso, el plazo del que dispone el Sr. Álvarez para la presentación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación de IRPF correspondiente al ejercicio 2013 finalizará el 30 de junio del 2018, cuatro años a contar desde la fecha de su presentación, el 30 de junio del 2014.

Si transcurren tres meses desde la presentación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación sin que la Administración tributaria haya notificado su decisión, el Sr. Álvarez podrá optar por esperar la resolución expresa o, sin necesidad de denunciar la mora, considerar confirmada por silencio administrativo su autoliquidación inicial, al efecto de deducir, frente a su resolución presunta, el correspondiente recurso o reclamación.

**3. a)** El procedimiento de gestión iniciado es un procedimiento de comprobación de valores en relación con el ISD que aparece regulado en los arts. 134 y 135 de la LGT y 157 a 162 RGGIT. Se inicia de oficio y mediante comunicación al obligado por los órganos de gestión tributaria de la comunidad autónoma correspondiente, al tratarse de un tributo cedido a las comunidades autónomas.

Este procedimiento se inicia con la finalidad de confrontar los datos o cifras de valoración de los bienes incluidos en una declaración o autoliquidación por los obligados tributarios, salvo que estos últimos hayan utilizado los valores publicados por la propia Administración actuante en relación con el citado ISD. Este procedimiento suele ser un procedimiento incidental dentro de otro procedimiento principal, ya sea un procedimiento de comprobación limitada o de inspección (art. 57.4 LGT), si bien en algunos casos puede ser un procedimiento autónomo, cuyo único objeto sea la comprobación de valores. En el supuesto que ahora se nos plantea se trata de un procedimiento autónomo.

Tal y como establece el art. 134.1 LGT, los órganos de gestión tributaria autonómicos han iniciado el procedimiento mediante comunicación dirigida al Sr. Martínez. El plazo de que disponen estos órganos para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación es el de prescripción tributaria de cuatro años (art. 66.a LGT). El art. 25 LISD remite a la LGT en materia de prescripción. Desaparece la especialidad del ISD que recogía un plazo mayor. El cómputo de este plazo se inició el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación (art. 67.1.a LGT). Como el

Sr. Martínez presentó la autoliquidación sin agotar el plazo de seis meses del que disponía (del 30 septiembre del 2011 al 30 de marzo del 2012), será a partir de la finalización de este plazo (el 30 de marzo del 2012) cuando empiece a contar el plazo de prescripción de cuatro años, que se extiende hasta el 30 de marzo del 2016. Pero como el 1 de marzo del 2016 recibe una comunicación del inicio de un procedimiento de comprobación de valores, el cómputo se ha interrumpido. Establece el art. 68.1.a LGT que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria se interrumpe "por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria".

Por lo tanto, los órganos de gestión están en plazo para iniciar el procedimiento de comprobación de valores.

b) Las actuaciones de comprobación se pueden efectuar por cualquiera de los medios que recoge el art. 57 LGT. A saber:

- Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.
- Precios medios de mercado.
- Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas.
- Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien.
- Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

El art. 57.3 LGT establece que las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados. Por su parte, la LISD establece, en el art. 18, que los medios de comprobación serán los establecidos en la LGT. Ante esta falta de prelación en el orden, existe una amplia jurisprudencia, que está motivada por la discrecionalidad de la Administración en la elección de uno u otro medio, y que se debe limitar por la necesaria adecuación del medio al objeto de comprobación. La Administración tributaria posee libertad de elección del medio de valoración a emplear siempre que sea el idóneo para el caso concreto y exprese cuál ha sido el medio elegido para calcular el valor comprobado con el fin de no provocar indefensión en el obligado tributario.

En relación con los medios de comprobación, es preciso indicar que la previsión legal contenida en el art. 134.1 LGT, en virtud de la cual si el obligado tributario declara utilizando los valores publicados por la propia Administración no será objeto de un procedimiento de comprobación de valores, solo resulta de aplicación en los supuestos, como el planteado en esta actividad, en los que la comprobación de valores es un procedimiento autónomo, y no cuando estamos ante un incidente de otro procedimiento. Esto se deduce del art. 57.4 LGT cuando señala que "la comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los arts. 134 y 135 de esta ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del art. 134 de esta ley". Si, por ejemplo, se hubiera iniciado un procedimiento de comprobación limitada, y en el seno del mismo se efectuara una comprobación de valores, no sería de aplicación el art. 134.1 LGT, esto es, no tendría virtualidad alguna que el obligado hubiera utilizado los valores publicados por la propia Administración. Si bien esta es la previsión legal, resulta bastante criticable teniendo en cuenta la aplicación del principio de seguridad jurídica.

c) Las actividades de comprobación determinarán el valor comprobado. Si este valor es superior al declarado en su día por el Sr. Martínez, la propuesta de regularización abre un plazo de alegaciones, tras el cual se notifica al obligado tributario, la cual estará debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados. En este caso, como se trata de un procedimiento de comprobación de valores autónomo, se produce el trámite de alegaciones, que no podrá ser inferior a diez días ni superior a quince (art. 99.8 LGT). Si la comprobación de valores hubiera sido el incidente de otro procedimiento principal, las alegaciones se formulan contra la propuesta de liquidación, que incluye la de regularización. Tras el plazo de alegaciones, la Administración ha de notificar al Sr. Martínez la propuesta de regularización en un plazo máximo de seis meses (art. 104.1 LGT).

El incumplimiento de este plazo conlleva la caducidad del procedimiento de comprobación, sin perjuicio de que pueda iniciarse un nuevo procedimiento dentro del plazo de prescripción (art. 104.4 LGT).

d) El Sr. Martínez no puede recurrir directamente la propuesta de valoración que le ha sido notificada, por lo que debe acudir a alguno de los medios ordinarios de revisión, recurso de

reposición o reclamación económico-administrativa que, en su caso, interponga contra la resolución que pone fin al procedimiento. Esta resolución incorpora, junto a la propuesta de valoración, un acto de liquidación o regularización, y es precisamente este el acto que se puede recurrir, instando la tasación pericial contradictoria o cualquier otra cuestión que proceda contra la valoración.

En la anterior LGT de 1963, la tasación pericial contradictoria era un medio de valoración, pero la vigente LGT lo ha excluido como tal del art. 57. Esto no significa que no pueda utilizarse, lo que ocurre es que ahora se concibe como un mecanismo de comprobación de segundo nivel, es decir, es un sistema que puede poner en marcha el obligado tributario para enervar la valoración resultante de los citados medios de valoración. En estos supuestos, lo que realmente se impugna es el acto liquidatorio, aunque la controversia se plantee solo respecto de la comprobación de valores (STS de 4 de marzo del 2002).

e) El Sr. Martínez habrá promovido la tasación pericial contradictoria en el plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación provisional que le ha sido notificada, aunque también puede reservarse el derecho a promoverla con la simple denuncia de que la notificación no contiene los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados por el Sr. Martínez, en el primer recurso o reclamación que interponga (art. 135.1 LGT). Para determinar qué valor se va a tomar en cuenta, es necesario señalar lo siguiente:

- Si la diferencia entre el valor comprobado por la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en términos absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10% de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación;
- Si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente.

¿Qué ocurre en este supuesto? El Sr. Martínez declaró el bien por valor de 60.000 euros y la Administración ha comprobado este bien valorándolo en 75.300 euros. Tras la tasación pericial contradictoria, el perito designado por el Sr. Martínez le ha otorgado un valor de 69.200 euros.

$75.300 - 69.200 = 6.100$  euros, inferior a 120.000 euros.

$75.300 \times 10\% = 7.530$  euros ( $75.300 - 7.530 = 67.770$  euros). Como el valor de 67.770 es inferior a 69.200, se toma como valor el de 69.200 euros, que ha fijado el perito designado por el Sr. Martínez. Los gastos de tasación de este perito deben ser satisfechos por el Sr. Martínez.

f) De acuerdo con el art. 135.1 LGT, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma. Esta misma previsión se contiene en el art. 98.1 del reglamento del ISD. A la vista del resultado obtenido de la tasación pericial contradictoria, la oficina gestora que ha promovido la comprobación rectificará, o en su caso confirmará, la liquidación inicial, sin perjuicio de su posible impugnación en vía de reposición o en vía económico-administrativa (art. 98.8 RISD).

La suspensión de la ejecución de la liquidación conllevará la exigencia de intereses de demora por el tiempo que dure la suspensión (art. 26.2.c LGT).

## Ejercicios de autoevaluación

1. c
2. b
3. c
4. c
5. a
6. a
7. a
8. c
9. b
10. c