
Procediment de gestió

PID_00264491

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Temps mínim de dedicació recomanat: 3 hores





Ana María Delgado García

Doctora en Dret. Catedràtica de Dret Financer i Tributari de la Universitat Oberta de Catalunya.



Rafael Oliver Cuello

Doctor en Dret. Catedràtic de Dret Financer i Tributari. ESERP Business & Law School.

La revisió d'aquest recurs d'aprenentatge UOC ha estat coordinada per la professora: Ana María Delgado García (2019)

Quarta edició: setembre 2019
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello
Tots els drets reservats
© d'aquesta edició, FUOC, 2019
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Realització editorial: FUOC

Cap part d'aquesta publicació, incloent-hi el disseny general i la coberta, no pot ser copiada, reproduïda, emmagatzemada o transmesa de cap manera ni per cap mitjà, tant si és elèctric com químic, mecànic, òptic, de gravació, de fotocòpia o per altres mètodes, sense l'autorització prèvia per escrit dels titulars dels drets.

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. La gestió tributària	7
1.1. Conceptes i funcions de gestió tributaria	7
1.2. Principals procediments de gestió tributària	9
2. La declaració	11
2.1. Concepte de declaració	11
2.2. Objecte i subjectes obligats a presentar la declaració	12
2.3. Efectes de la presentació de la declaració	13
2.4. Procediment iniciat mitjançant una declaració	13
3. L'autoliquidació	16
3.1. Concepte i àmbit d'aplicació	16
3.2. Contingut de l'autoliquidació	17
3.3. Naturalesa jurídica	17
3.4. Procediment de rectificació de l'autoliquidació	19
3.5. Procediment de devolució	20
4. La comprovació tributària	23
4.1. Concepte i classes	23
4.2. Diferències entre comprovació inquisitiva i investigació	23
4.3. Diferències entre comprovació formal i inquisitiva	24
5. La verificació de dades	25
5.1. Concepte i mitjans de verificació	25
5.2. Competència i supòsits	25
5.3. Procediment de verificació de dades	26
6. La comprovació limitada	29
6.1. Concepte	29
6.2. Mitjans de comprovació	30
6.3. Procediment de comprovació limitada	31
7. La comprovació de valors	33
7.1. Concepte i àmbit d'aplicació	33
7.2. Procediment de comprovació de valors	34
7.3. Taxació pericial contradictòria	36

Exercicis d'autoavaluació.....	37
Solucionari.....	39

Introducció

El procediment de gestió s'orienta fonamentalment a la determinació del deute tributari. D'aquí la seva importància, ja que si el deute és líquid, serà exigible i entraran en joc el procediment de recaptació i, segons les circumstàncies, fins i tot és possible que s'iniciï el procediment d'inspecció, el sancionador o el de revisió.

Els òrgans de gestió tributària han assumit progressivament funcions noves, de manera que ja no solament liquiden els deutes, sinó que també comproven la situació tributària dels obligats. Així doncs, avui dia són una part important dins de l'Administració Tributària. Alhora, la normativa ha anat atribuint progressivament més obligacions de caire formal a l'obligat tributari, que inclouen la quantificació del tribut en les autoliquidacions.

Precisament, el procediment de gestió sol iniciar-se a partir de dues actuacions de l'obligat tributari: l'autoliquidació i la declaració. En la primera, l'obligat tributari exerceix també operacions de quantificació del deute tributari, mentre que en el cas de la declaració, aquesta va seguida sempre d'una activitat liquidadora per part de l'Administració. Si bé l'autoliquidació s'ha generalitzat enfront de la declaració.

En el cas de l'autoliquidació, el procediment de gestió s'inicia en aquell moment i l'acció per a liquidar el deute prescriu sense que hi hagi hagut actuació administrativa. Això no obstant, és possible que l'Administració comprovi la situació tributària de l'obligat, és a dir, que entri a controlar si el que l'obligat ha exercit o deixat d'exercir és correcte o no.

Són diverses les vies de control de l'Administració, segons l'objecte de la comprovació; hi distingim entre verificació de dades, comprovació limitada i comprovació de valors. En cada cas, els mitjans de comprovació que es poden exercir són diferents i l'abast de l'actuació de control, també.



L'aplicació dels tributs comprèn les actuacions de gestió

Objectius

Els objectius principals per assolir amb l'estudi d'aquesta matèria són els següents:

1. Identificar el paper que juga la declaració tributària en el si del procediment de gestió.
2. Comprendre el contingut complex d'una autoliquidació tributària i les repercussions que té en el procediment de gestió.
3. Individualitzar els procediments de rectificació i de devolució en el cas d'autoliquidacions.
4. Distingir les vies de comprovació de la situació tributària dels obligats de què disposa l'administració.
5. Conèixer l'abast i els límits de la verificació de dades.
6. Delimitar els mitjans i les conseqüències de la comprovació de valors.
7. Dominar el règim de la comprovació de valors i, en particular, el de la taxació pericial contradictòria.

1. La gestió tributària

1.1. Conceptes i funcions de gestió tributària

La **gestió tributària** consisteix en l'exercici de les funcions administratives encaminades, fonamentalment, a la recepció i tramitació de declaracions, autoliquidacions i comunicacions de dades, i també a la realització d'actuacions de control, com ara la verificació de dades, la comprovació de valors o la comprovació limitada.

La LGT assenyalava altres **funcions**¹ que també s'inclouen en la gestió tributària, com ara:

⁽¹⁾Article 117 LGT

- a) La comprovació i realització de les devolucions previstes en la normativa tributària.
- b) El reconeixement i la comprovació de la procedència dels beneficis fiscals d'acord amb la normativa reguladora del procediment corresponent.
- c) El control i els acords de simplificació relatius a l'obligació de facturar, quan tinguin transcendència tributària.
- d) Actuacions de control del compliment de l'obligació de presentar declaracions tributàries i d'altres obligacions formals.
- e) La pràctica de liquidacions tributàries derivades de les actuacions de verificació i comprovació.
- f) L'emissió de certificats tributaris.
- g) L'expedició i, si escau, la revocació del número d'identificació fiscal, en els termes establerts en la normativa específica.
- h) L'elaboració i el manteniment dels censos tributaris.
- i) La informació i l'assistència tributària.
- j) La resta d'actuacions d'aplicació dels tributs no integrades en les funcions d'inspecció i recaptació.

La llista de funcions de la gestió tributària en la LGT

Aquest article 117 LGT conté una llista molt àmplia, encapçalada per la funció principal, que consisteix a rebre i tramitar declaracions, autoliquidacions i sol·licituds dels obligats tributaris.

A partir d'aquestes funcions se'n poden derivar d'altres, com ara actuacions de control, verificació de dades, comprovació de valors o actuacions de comprovació limitada. I fruit d'aquestes actuacions de control, es pot derivar la pràctica de liquidacions o de devolucions.

La resta d'actuacions tenen un caràcter instrumental: informació i assistència, elaboració i manteniment de censos tributaris, etc. L'última actuació és un calaix de sastre, que mostra que les funcions de gestió són residuals respecte de les d'inspecció i recaptació, ja que gestió es considera allò que no es pot enquadrar en les altres dues.

En conseqüència l'activitat de gestió té un caràcter generalista, a diferència de la funció més especialitzada que desenvolupen, per la seva banda, la inspecció i la recaptació.

Per tant, els òrgans de gestió són els encarregats de tractar amb el públic en general, mentre que la inspecció i la recaptació en període executiu s'enfronten a obligats tributaris més singularitzats.

El procediment de gestió pot **iniciar-se** de les maneres següents²:

1) Per una autoliquidació, una comunicació de dades o qualsevol altra mena de declaració. Aquesta forma d'iniciar-se la gestió tributària a partir del deure que imposa la llei a l'obligat tributari de comunicar l'execució del fet imposable i les seves circumstàncies, és la normal o ordinària.

L'autoliquidació, la declaració i la comunicació de dades

La declaració del fet imposable o les seves circumstàncies s'esdevé en molt poques figures del sistema tributari actual. La majoria de les figures impositives fa servir la tècnica de l'autoliquidació.

La comunicació de dades, segons l'article 121 LGT, és: "la declaración presentada por el obligado tributario ante la Administración para que ésta determine la cantidad que, en su caso, resulte a devolver. Se entenderá solicitada la devolución mediante la presentación de la citada comunicación". Un supòsit va ser el de la comunicació de dades en la llei de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques de 1998 perquè l'Administració tributària calculés l'import de la devolució als qui no estaven obligats a declarar.

2) Per una sol·licitud de l'obligat tributari, d'acord amb el que preveu l'article 98 LGT.

Exemples

La sol·licitud per part de l'obligat tributari d'informació oral a les oficines de l'Administració tributària, o bé la sol·licitud del contribuent perquè l'Administració li confeccioni la declaració de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques o bé la sol·licitud d'un certificat tributari.

3) D'ofici. Escau l'inici d'ofici en aquells supòsits en què, tant si hi ha hagut declaració o autoliquidació de l'obligat tributari com si no, l'Administració disposa de dades o antecedents suficients que li permetin desenvolupar l'activitat sense haver d'acudir a les actuacions d'investigació, és a dir, la denominada *activitat de comprovació formal*.

Lectura recomanada

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

⁽²⁾Articles 118 LGT i 117 RGGIT, relatius als models de declaració, autoliquidació, comunicació de dades i sol·licitud de devolució.

L'inici d'ofici del procediment de gestió tributària

Es tracta d'una forma d'inici marginal o excepcional, ja que es desenvolupa a partir d'una activitat administrativa de comprovació per a corregir l'incompliment o el compliment defectuós del deure de contribuir, que exerceixen els òrgans de gestió. Així ocorre, per exemple, quan el subjecte passiu no presenta l'autoliquidació de l'IRPF, però l'Administració, per les dades de les retencions, en coneix la seva situació tributària. En aquests casos els òrgans de gestió desenvoluparan el procediment directament, ja que a partir de la reforma de 1995 de la LGT estan facultats per a efectuar comprovacions formals a partir de les dades de què disposen (pel control massiu de les declaracions presentades i per creuament de dades). A partir d'aquesta comprovació es pot desenvolupar el procediment de gestió, que pot concloure amb l'emissió d'una liquidació provisional.

1.2. Principals procediments de gestió tributària

La LGT, en l'art. 123.1, detalla els principals procediments de gestió, que analitzarem més endavant. En particular, esmenta els següents:

- El procediment de devolució iniciat mitjançant una autoliquidació, sol·licitud o comunicació de dades, regulat en els art. 124 a 127 LGT i 122 a 125 RGGIT.
- El procediment iniciat mitjançant una declaració, regulat en els art. 128 a 130 LGT i 133 a 135 RGGIT.
- El procediment de verificació de dades, regulat en els art. 131 a 133 LGT i 155 i 156 RGGIT.
- El procediment de comprovació de valors, regulat en els art. 134 i 135 LGT i 157 a 162 RGGIT.
- I, el procediment de comprovació limitada, regulat en els art. 136 a 140 LGT i 163 a 165 RGGIT.

D'altra banda, l'art. 123.2 LGT assenyala que, reglamentàriament, es poden regular altres procediments de gestió tributària, als quals és aplicable el que disposa el capítol II del títol III de la LGT. Això és precisament el que ha fet el RGGIT.

En efecte, als procediments regulats en la LGT, el RGGIT ha afegit els següents:

- Procediment per a la rectificació d'autoliquidacions (art. 126 a 129 RGGIT).
- Procediment per a la rectificació de declaracions, comunicacions de dades i sol·licituds de devolució (art. 130 a RGGIT).
- Procediment per a l'execució de les devolucions tributàries (art. 131 i 132 RGGIT).

- Procediment per al reconeixement de beneficis fiscals que s'han de sol·licitar (art. 136 i 137 RGGIT).
- Procediment per a la inclusió en el sistema de compte corrent tributari (art. 138 143 RGIIT).
- Procediment de rectificació censal (art. 144 a 147 RGIIT).
- Procediment de comprovació del domicili fiscal (art. 148 a 152 RGGIT).
- Actuacions de control de presentació de declaracions (art. 153 RGGIT).
- Actuacions de control d'altres obligacions formals (art. 154 RGGIT).

2. La declaració

2.1. Concepte de declaració

La declaració, junt amb l'autoliquidació, constitueix el mitjà normal, volgut per la llei, perquè s'iniciï el procediment de gestió.

La **declaració** consisteix a posar en coneixement de l'Administració que s'han produït les circumstàncies o elements integrants del fet imposable, en compliment del deure específic imposat per la normativa reguladora de cada tribut, sobretot en els impostos personals.

S'hi refereix, de manera genèrica, l'article 29.c) LGT, ja que enumera entre les obligacions formals a càrrec dels obligats tributaris, la de presentar declaracions, autoliquidacions i comunicacions.

En concret, la LGT regula la declaració tributària, en disposar que:

1. 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.

La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria.

2. Reglamentariamente podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento.

3. 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.

Article 119 LGT

I es permet, en un procediment d'aplicació dels tributs, aplicar quantitats pendents de compensació o deducció, però amb el límit de no poder modificar aquestes quantitats mitjançant la presentació de declaracions complementàries o sol·licituds de rectificació una vegada iniciat el procediment d'aplicació dels tributs, perquè no quedi a l'arbitri de l'obligat tributari l'existència d'infraccions tributàries i la seva quantia.

El concepte de *declaració tributària de la LGT*

L'article 119 LGT és molt ampli. A efectes de l'inici del procediment de gestió, es tracta de la manifestació de l'obligat tributari que ha dut a terme el fet imposable, i per la qual facilita a l'Administració les dades necessàries perquè calculi el deute.

En ocasions, es presentaran junt amb la declaració altres documents relatius al fet imposable i la seva valoració (testament, relació d'hereus, inventari de béns, etc.).

No podem considerar declaració la comunicació de dades amb transcendència tributària que tota persona està obligada a proporcionar a l'Administració (d'acord amb les obligacions d'informació de l'article 93 LGT), o aquelles altres relacions de dades o "declaraciones informativas" que periòdicament o eventualment s'hagin de subministrar a l'Administració, o en compliment d'un deure legal o d'un requeriment administratiu previ (per exemple, la declaració anual d'operacions amb terceres persones).

Aquestes comunicacions de dades són actuacions del particular que difereixen quant al pressupost, la naturalesa, el contingut i els efectes de la declaració tributària: són diferents els subjectes obligats a executar-les, les potestats i els límits de l'Administració per a requerir-les, i també llur contingut i efectes.

2.2. Objecte i subjectes obligats a presentar la declaració

L'objecte de la declaració consisteix en:

- D'una banda, la comunicació d'un fet imposable concret i els elements que l'integren.
- D'altra banda, se solen afegir a aquest contingut bàsic els elements de la base imposable o d'altres de necessaris per a determinar o quantificar el deute (per exemple, la comunicació del patrimoni preexistent en l'ISD).

Per tant, el seu contingut es limita a elements o dades de fet. L'obligat tributari no ha de quantificar el deute, perquè la quantificació, en aquests casos, és una funció exclusivament administrativa.

Quant als **subjectes** obligats a presentar-la, de l'article 119 LGT es dedueix que és l'obligat tributari. Això no obstant, com que aquestes declaracions semblen circumscrites a la declaració tributària del fet imposable o als elements que la integren, sembla deduir-se'n que el contribuent és l'únic que pot i que ha de presentar la declaració d'acord amb el que estableixen els articles 36.2 i 29.c) LGT.

Una qüestió diferent, i que no es resol en la LGT, és si el deure de declarar és de caràcter personalíssim i l'ha de complir el mateix subjecte obligat o és susceptible de ser prestat per altres persones. Com que és un deure que forma part de les prestacions exigides al subjecte passiu del tribut, i la posició del subjecte passiu no es pot alterar pel principi d'indisponibilitat de l'obligació tributària

L'article 102 LGT de 1963

De l'article 102 LGT de 1963 es despenia que la declaració era una manifestació de caràcter espontani davant de l'Administració. Ara bé, l'espontaneïtat s'ha d'entendre com a compliment per part del subjecte del deure de declarar (que té la seva font en un mandat de la llei) sense necessitat de cap acte administratiu singular que l'exigeixi.

Lectura recomanada

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

(article 18 LGT), el seu compliment no sembla possible per part d'una tercera persona. En canvi, aquest deure sí que podrà ser acomplert per representació, ja que la declaració es limita a la mera relació de fets, sense que impliqui l'acceptació del gravamen.

2.3. Efectes de la presentació de la declaració

Quant als efectes de la declaració vàlidament presentada, són els següents:

- 1) Quan la declaració sigui completa i veraç, es compleix amb el deure de presentar-la. Per tant, no escaurà cap sanció per incompliment. En cas contrari, sí.
- 2) S'inicia el procediment de gestió. Posteriorment, l'Administració practicarà la liquidació basada en la declaració presentada.
- 3) Té efectes probatoris o de vinculació en el procediment per al subjecte que declara, ja que la LGT³ estableix que les dades i els elements de fet consignats en les autoliquidacions, declaracions, comunicacions i altres documents presentats pels obligats tributaris es presumeixen certs per a aquests i només aquests podran rectificar-los amb una prova en contrari.

⁽³⁾Article 108.4 LGT

Els efectes probatoris o de vinculació de la declaració

La declaració té presumpció de certesa i és vinculant per al subjecte declarant, però referida als fets, sense que impliqui cap mena d'acceptació o reconeixement de la procedència del gravamen contingut en la liquidació practicada, que posteriorment es podrà discutir, fins i tot encara que s'hagi presentat la declaració. El fet que sigui vinculant n'impedeix la rectificació pel declarant, llevat que hi hagi prova que ha incorregut en error de fet. En aquest cas, podria presentar una declaració complementària en què inclouria els fets nous o rectificats.

Tanmateix, la declaració no és vinculant per a l'Administració, ja que l'article 102.2.c) LGT assenyala l'obligació de motivar les liquidacions quan no s'ajustin a les dades consignades per l'obligat tributari. Per tant, l'Administració pot prescindir de les dades aportades en la declaració, però haurà de motivar i justificar els elements addicionals en què basi la rectificació i comunicar-los a l'obligat tributari, sota pena d'anul·labilitat per provocar indefensió.

2.4. Procediment iniciat mitjançant una declaració

Respecte a l'inici del procediment, la LGT disposa 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.

Article 128.1 LGT

L'Administració tributària podrà iniciar de nou aquest procediment per a la liquidació del tribut dins del termini de prescripció quan el procediment iniciat amb una declaració hagués finalitzat per caducitat, tal com disposa l'article 128.2 LGT.

Per tant, el procediment iniciat per una declaració s'inicia, com a norma general, a instància de part, tot i que, de manera excepcional, l'Administració el pot iniciar d'ofici.

En relació amb la **tramitació** del procediment, l'Administració tributària haurà de notificar la liquidació en un termini de sis mesos des del dia següent a la finalització del termini per a presentar la declaració⁴.

L'Administració tributària pot requerir a l'obligat tributari que aporti dades o documents, per a la qual cosa disposa d'un termini de 10 dies a partir de l'endemà de la notificació del requeriment (article 133.1 RGGIT). Així mateix, l'Administració tributària pot fer requeriments a tercers.

Termini per a notificar la liquidació

En el cas que hem comentat, en què el procediment iniciat per una declaració hagués finalitzat per caducitat, el termini de sis mesos es començarà a comptar des del mes següent a la comunicació de l'Administració per la qual s'iniciï el procediment nou.

En el supòsit de presentació de declaracions extemporànies, el termini de sis mesos començarà a comptar a partir del dia següent a la presentació de la declaració. Això no obstant, aquest precepte precisa que la normativa de cada tribut podrà assenyalar terminis diferents per a notificar la liquidació.

Per a liquidar el deute corresponent l'Administració Tributària podrà, com ja hem dit, fer servir les dades consignades per l'obligat tributari en la declaració. Un cop efectuades les actuacions de qualificació i quantificació oportunes, l'Administració Tributària notificarà, sense cap més tràmit, la liquidació escaient.

Això no obstant, l'Administració també podrà fer servir qualsevol altra dada de què disposi, requerir l'obligat perquè aclareixi les dades consignades en la seva declaració o en presenti justificant, com s'ha comentat anteriorment, i podrà dur a terme actuacions de comprovació de valors⁵.

Segons disposen els articles 129.3 LGT i 133.2 RGGIT, quan l'Administració tributària tingui en compte dades diferents de les declarades per l'obligat tributari, li ha de notificar prèviament la proposta de liquidació. La liquidació dictada, en aquests casos, és provisional (art. 133.3 RGGIT).

El control de l'Administració

Si això s'esdevé, i les dades o els valors que l'Administració Tributària ha tingut en compte no es corresponen amb els consignats en la declaració per l'obligat tributari, se n'haurà de fer menció expressa en la proposta de liquidació, que s'haurà de notificar, amb una referència succinta als fets i els fonaments de dret que la motivin, perquè l'obligat tributari al·legui el que convingui al seu dret.

La caducitat

La caducitat es pot produir, bé per superar el termini màxim de sis mesos de durada del procediment (article 130.b) LGT), o bé per la paralització del procediment durant tres mesos per causa imputable a l'obligat tributari (article 104.3 LGT).

⁽⁴⁾Article 129 LGT

⁽⁵⁾Article 129.2 LGT

En les liquidacions que es dictin en aquest procediment, l'article 129.3 LGT estableix que no s'exigiran interessos de demora des de la presentació de la declaració fins a la finalització del termini per al pagament en període voluntari, sense perjudici de la sanció que pugui escaure d'acord amb l'article 192 LGT.

La referència a la no-exigència dels interessos de demora és lògica perquè no hi ha hagut cap endarreriment, ja que l'acte de liquidació és el que converteix el deute en exigible.

En relació amb la possible infracció tributària per incomplir l'obligació de presentar les declaracions tributàries de manera completa i correcta, l'article 192 LGT assenyala que la base de la sanció serà "la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados."

Respecte a la **finalització** del procediment, la LGT⁶ determina que es produirà per alguna de les causes següents:

⁽⁶⁾Article 130 LGT

- Per liquidació provisional practicada per l'Administració Tributària.
- Per caducitat, un cop transcorregut el termini de sis mesos sense que la liquidació s'hagi notificat, sense perjudici que l'Administració Tributària pugui iniciar de nou aquest procediment dins del termini de prescripció. En aquest cas, d'acord amb l'art. 135.1 RGGIT, s'ha de notificar una comunicació a l'obligat tributari. I en les liquidacions que es dictin no s'exigeixen interessos de demora des que es presenta la declaració fins que acaba el termini per a pagar en període voluntari obert amb la notificació de la liquidació (art. 135.2 RGGIT).

Finalment, l'art. 130 RGGIT regula el **procediment per a rectificar aquestes declaracions tributàries** (comunicacions de dades i sol·licituds de devolució), si l'obligat tributari considera que la liquidació provisional dictada ha perjudicat de qualsevol manera els seus interessos legítims o quan pugui ser procedent una liquidació per import superior o una devolució menor. Quan l'Administració hagi practicat una liquidació provisional, l'obligat tributari en pot sol·licitar la rectificació només si la liquidació provisional ha estat practicada per consideració o motiu diferent del que és invocat en la sol·licitud de l'obligat (així succeeix quan la sol·licitud de rectificació afecta elements de l'obligació tributària que no han estat regularitzats mitjançant la liquidació provisional). D'altra banda, quan de la rectificació resulti una quantitat per ingressar, l'Administració ha d'exigir els interessos de demora corresponents; si bé, per a calcular-los no es té en compte el temps transcorregut des de la presentació de la declaració inicial fins a l'acabament del termini de pagament en període voluntari corresponent a la declaració practicada amb relació a la declaració inicial.

3. L'autoliquidació

3.1. Concepte i àmbit d'aplicació

Les **autoliquidacions** són les declaracions en què els obligats tributaris, a més de comunicar les dades necessàries per a la liquidació del tribut i d'altres de contingut informatiu a l'Administració, duen a terme les operacions de qualificació i quantificació necessàries per a determinar i ingressar l'import del deute tributari o, si escau, determinar la quantitat per tornar o per compensar⁷ que en resulti.

⁽⁷⁾Article 120 LGT

La LGT de 2003

La LGT de 2003, a diferència de l'anterior LGT de 1963, defineix i regula les autoliquidacions qüestió que era reclamada reiteradament per la doctrina.

La generalització de les autoliquidacions

La declaració constitueix una excepció en el nostre sistema tributari actual, en què ha estat substituïda per l'autoliquidació, que era gairebé desconeguda el 1963, quan es va aprovar la LGT (que només preveia, a l'article 10.k, el rang legal per a la seva regulació).

Això no obstant, després de la reforma del sistema tributari de 1978 (en la qual es va aprovar l'IRPF, l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques), les relacions tributàries es massifiquen, perquè hi ha milions de contribuents, i es produeix el consegüent desplaçament de tasques de col·laboració obligades en la gestió del tribut cap als tributaris, per la generalització de les autoliquidacions.

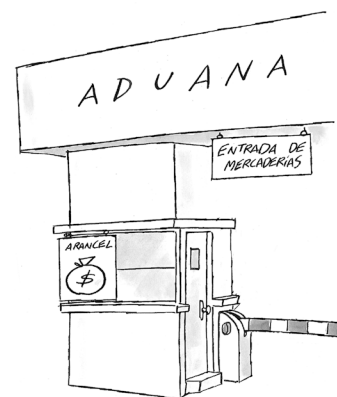
Les autoliquidacions presenten els **àmbits d'aplicació** següents:

a) En el sistema tributari estatal, l'autoliquidació s'aplica a la majoria d'impostos. Només s'exclou dels Impostos de Duanes. En la resta d'impostos estatals l'autoliquidació s'aplica de manera obligatòria. En el cas de l'Impost sobre Successions i Donacions, l'autoliquidació és facultativa⁸. En algunes taxes s'aplica la declaració.

⁽⁸⁾Article 31 LISD i article 64 RISD

b) En l'àmbit local, el Text Refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals faculta els ens locals per a aplicar l'autoliquidació en la generalitat dels seus impostos. A excepció d'aquells impostos que es gestionen per padró o matrícula (IBI, IAE i IVTM) en els que cal presentar una declaració. En aquests tributs, la declaració només es presenta una vegada per confeccionar els padrons o matrícules; en anys successius, l'Administració confecciona els rebuts anuals amb les dades dels padrons o matrícules. L'ICIO també es pot gestionar per declaració, tot i que els ajuntaments tenen la facultat d'exigir-lo mitjançant autoliquidació. En algunes taxes s'aplica la declaració.

c) En l'àmbit autonòmic, les autoliquidacions s'apliquen en els tributs propis. Això no obstant, en algunes taxes s'aplica la declaració.



L'autoliquidació s'exclou dels Impostos de Duanes.

3.2. Contingut de l'autoliquidació

L'autoliquidació és una figura que, com assenyala Martín Delgado, tot i donar-se en unitat d'acte, s'integra per actes jurídicament diferenciables amb contingut i efectes diversos que constitueixen al seu torn el compliment de deures també diferents i específics:

- La declaració tributària, circumscrita als fets que es posen en coneixement de l'Administració, d'acord amb el contingut merament fàctic que li assigna la LGT, tot i que ja no sempre referida al fet imposable, sinó també als pressupòsits de fet de la retenció a compte i dels ingressos a compte.
- Operacions de liquidació, és a dir, de quantificació de l'import de la prestació, que constitueixen en puritat l'autoliquidació per part del subjecte, i que són la vertadera novetat d'aquesta manera de gestionar els tributs.

Les operacions de liquidació de l'obligat tributari

Les operacions de liquidació que efectua l'obligat tributari pressuposen no solament càlculs aritmètics, sinó també la interpretació i l'aplicació per part del particular de l'ordenament jurídic tributari, començant per la qualificació de les dades i els fets relacionats (determinar si una deducció correspon o no, si una despesa és deduïble, etc.), operació ontològicament molt diferenciada de la mera descripció fàctica i que expressa la voluntat del declarant de concretar la prestació en la quantia obtinguda.

- L'ingrés per part del subjecte de la quantitat que ha calculat. Constitueix l'exercici de la voluntat del subjecte de complir l'obligació en l'import que ell mateix hi ha donat (i que, òbviament, ha de coincidir amb el que la llei ha prefixat). El fet que l'obligat tributari procedeixi per si mateix a fixar la suma deguda li permet complir amb la prestació sense haver d'esperar que l'Administració li notifiqui cap acte administratiu de liquidació.

D'altra banda, cal esmentar que els art. 122 LGT i 118 RGGIT preveuen que els obligats tributaris poden presentar autoliquidacions complementàries i declaracions o comunicacions complementàries o substitutives dins del termini establert per a presentar-les o després que hagi acabat, sempre que no hagi prescrit el dret de l'Administració per a determinar el deute (en aquest últim cas es consideren extemporànies).

3.3. Naturalesa jurídica

La naturalesa jurídica de les autoliquidacions ha estat una qüestió debatuda entre la doctrina. Tanmateix, sembla clar que no es pot parlar d'acte administratiu de liquidació, sinó d'una actuació de l'obligat tributari que constitueix el compliment d'un deure legal emmarcat dins dels deures de col·laboració amb l'Administració.

Lectura recomanada

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



Les operacions de liquidació pressuposen la interpretació i l'aplicació de l'ordenació jurídica tributària

Per tant, com que l'autoliquidació no és un acte administratiu, no li seran aplicables la presumpció de legalitat ni la resta d'efectes dels actes administratius.

Des d'un punt de vista processal, l'autoliquidació no es pot recórrer directament, ja que:

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.

STS de 24 de juny de 1978

Allò impugnabile és l'acte administratiu, exprés o presumpte, de gestió tributària que es produeix quan es demana la rectificació, o bé la comprovació de l'autoliquidació.

La declaració i l'autoliquidació es **diferencien** en els aspectes següents:

- 1) Quant al contingut, en la declaració es recullen qüestions de fet. En canvi, en l'autoliquidació també s'han de dur a terme operacions per a quantificar el deute: càlculs aritmètics i operacions de qualificació jurídica, i, en general, d'aplicació de normes.
- 2) Quant al lloc de presentació, la declaració es presenta a l'oficina corresponent de l'Administració Tributària, mentre que l'autoliquidació es pot presentar també en una entitat col·laboradora en la recaptació.
- 3) També hi ha diferències en els efectes, tant en els que es produeixen sobre el procediment com en els efectes probatoris o vinculants d'ambdues figures.

Els efectes de la declaració i de l'autoliquidació

Respecte als efectes sobre el procediment, la declaració és un acte que inicia el procediment. Aquest acte va seguit necessàriament d'altres fins que l'Administració dicta un acte de liquidació en el qual es quantifica el deute. L'autoliquidació, que és l'acte inicial del procediment, conté la quantificació i l'ingrés del deute. Per tant, a més d'iniciar el procediment, té l'efecte de quantificar la prestació deguda i complir-la per ingrès de l'import. Ara bé, l'Administració pot comprovar la veracitat de les autoliquidacions i la correcció de les operacions de quantificació i, en conseqüència, dictar un acte de liquidació. Tanmateix, aquesta liquidació administrativa no es produirà sempre: només quan hi hagi alguna irregularitat.

Respecte als efectes probatoris o vinculants, en el cas de l'autoliquidació els efectes en relació amb les dades de fet són els mateixos que en el cas de la declaració: presumpció de certesa i vinculació (l'obligat tributari no els pot canviar, llevat d'error de fet, tot i que podrà impugnar-ne la liquidació posterior); i deure de l'Administració de motivar si per a liquidar fa servir dades diferents de les aportades pel declarant.

Però respecte als errors en les operacions d'aplicació de les normes, en el cas de les autoliquidacions els efectes són diferents als errors comesos en les dades de fet: si l'error perjudica l'obligat tributari, això és, si s'ingressa més del que es deu, hi ha un procediment especial de revisió (la devolució d'ingressos indeguts). Si l'error perjudica l'Administració (la quota quantificada és inferior a la deguda), es produeix un ingrès inferior, situació davant de la qual l'Administració pot reaccionar, per exemple, amb la imposició de sancions. Però en aquest cas l'obligat pot rectificar amb la presentació d'una autoliquidació complementària abans que hi hagi requeriment administratiu.

3.4. Procediment de rectificació de l'autoliquidació

Segons disposa la LGT⁹, quan un obligat tributari consideri que una autoliquidació ha perjudicat d'alguna manera els seus interessos legítims, podrà instar-ne la rectificació d'acord amb el procediment regulat reglamentàriament.

⁽⁹⁾Article 120.3 LGT i articles 126 a 129 RGGIT

En relació amb els interessos de demora generats en aquests casos, l'article 120.3 LGT assenyalava que quan la rectificació d'una autoliquidació origini una devolució derivada de la normativa del tribut i hagin transcorregut sis mesos sense que se n'hagués ordenat el pagament per causa imputable a l'Administració Tributària, aquesta abonarà l'interès de demora sobre l'import de la devolució que escaigui, sense necessitat que l'obligat tributari el sol·liciti.

El termini de sis mesos

El termini de sis mesos començarà a comptar a partir de la finalització del termini per a la presentació de l'autoliquidació o, si aquest hagués conclòs, a partir de la presentació de la sol·licitud de rectificació.

Quan la rectificació d'una autoliquidació origini la devolució d'un ingrés indegut, l'Administració Tributària també abonarà l'interès de demora¹⁰.

⁽¹⁰⁾Article 32.2 LGT

D'acord amb el que preveu l'article 126 RGGIT, la sol·licitud només es pot efectuar després de presentar l'autoliquidació corresponent i abans que l'Administració hagi practicat la liquidació definitiva o abans que hagi prescrit el dret de l'Administració per determinar el deute mitjançant la liquidació o el dret a sol·licitar la devolució corresponent.

Lectura recomanada

J. Martín López (2011). *La rectificació de autoliquidacions tributarias*. Madrid: Iustel.

No es pot sol·licitar la rectificació de l'autoliquidació si s'està tramitant un procediment de comprovació o investigació l'objecte del qual inclogui l'obligació tributària a què es refereixi l'autoliquidació presentada, sense perjudici del dret a fer les alegacions i a presentar els documents que consideri oportuns en el procediment que s'estigui tramitant.

I en el cas que l'Administració hagi practicat una liquidació provisional, l'obligat tributari pot sol·licitar la rectificació de l'autoliquidació només quan la liquidació provisional hagi estat practicada per consideració o motiu diferent del que s'invoqui en la sol·licitud de l'obligat tributari (circumstància que es produeix quan la sol·licitud de rectificació afecti elements de l'obligació tributària que no hagin estat regularitzats mitjançant la liquidació provisional).

Finalitzades les actuacions, segons l'art. 127.4 RGGIT, es notifica a l'obligat tributari la proposta de resolució perquè, en el termini de 15 dies a partir de l'endemà de la notificació de la proposta, al·legui el que estimi oportú, tret que la rectificació acordada coincideixi amb la sol·licitada per l'interessat; en aquest cas es notifica sense cap més tràmit la liquidació que es practiqui.

El procediment finalitza, tal com assenyalava l'art. 128 RGGIT, mitjançant una resolució en la qual es recordi o no la rectificació de l'autoliquidació. Aquest acord s'ha de motivar quan sigui denegatori o bé quan la rectificació acordada no coincideixi amb la sol·licitada per l'obligat tributari.

En el cas que s'acordi rectificar l'autoliquidació, la resolució ha d'incloure una liquidació provisional quan afecti algun element determinant de la quantificació del deute tributari efectuat per l'obligat tributari. L'Administració no pot dictar una nova liquidació en relació amb l'objecte de la rectificació de l'autoliquidació, tret que en un procediment de comprovació o investigació posterior es descobreixin nous fets o circumstàncies que resultin d'actuacions diferents de les dutes a terme i especificades en la resolució del procediment de rectificació.

Si es reconeix el dret a obtenir una devolució, cal determinar-ne l'import i els interessos de demora per abonar (la base sobre la qual s'aplica el tipus d'interès té com a límit l'import de la devolució reconeguda).

Finalment, el termini màxim per a notificar la resolució del procediment de rectificació d'una autoliquidació és de sis mesos. Finalitzat el termini sense que s'hagi notificat expressament l'acord adoptat, la sol·licitud es pot entendre desestimada.

Especialitats en el procediment de rectificació d'autoliquidacions presentades en relació amb l'IRPF

Amb efectes a partir del 30 de desembre de 2017, el RD 1074/2017 ha introduït un nou article 67.bis en el RD 439/2007, de 30 de març, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre la renda de les persones físiques que, sota la rúbrica "Rectificació d'autoliquidacions", pretén simplificar l'esmena voluntària dels errors comesos en la presentació de les autoliquidacions relatives a l'impost, la qual cosa es considera un avenç en les mesures d'assistència i d'ajuda en la confecció de les declaracions per a la sol·licitud de la rectificació de les autoliquidacions.

En concret, enfront de la via tradicional per a la presentació d'una sol·licitud de rectificació d'autoliquidació amb què esmenar un error que hagi perjudicat el mateix obligat tributari, es preveu, com a via alternativa, la utilització del propi model de declaració aprovat pel Ministre d'Hisenda i Funció Pública.

3.5. Procediment de devolució

Finalment, cal fer referència al procediment de devolució iniciat per una autoliquidació, sol·licitud o comunicació de dades. Els articles 124 a 127 LGT i 122 a 125 RGGIT regulen aquesta matèria. Per la seva part, els articles 131 i 132 RGGIT regulen el procediment per a l'execució de les devolucions tributàries.

Les devolucions derivades de l'aplicació de cada tribut

Són, per exemple, les devolucions derivades relatives a la devolució de l'IRPF, de l'IS o de l'IVA, quan els pagaments a compte superen la quota líquida o quan les quotes suportades superen les repercutides. Encara que aquest procediment també és aplicable a altres casos marginals que es produeixen en l'ITPO o en l'IIVTNU (devolució en cas de vici del contracte de transmissió) o en la devolució de les taxes cobrades per un servei que finalment no s'ofereix.

Ara bé, aquest procediment es distingeix clarament del de devolució d'ingressos indeguts, que la LGT de 2003 regula, igual com feia la de 1963, entre els procediments de revisió, i que es produeix en els casos de duplicitat en el pagament, pagaments superiors als deguts (per error) o pagaments de deutes o sancions prescrites.

Així mateix, l'art. 122 RGGIT considera una devolució d'aquest tipus els abonaments a compte que hagi d'efectuar l'Administració tributària com a avançaments de deduccions que s'han de practicar sobre qualsevol tribut.

Respecte a la **iniciació** del procediment, la LGT disposa que:

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.

Article 124 LGT (i, en el mateix sentit, el article 123 RGGIT)

En relació amb la **tramitació** del procediment, l'article 125 LGT es dedica a les devolucions derivades de la presentació d'autoliquidacions. Segons indica aquest precepte, el termini establert per a efectuar la devolució començarà a comptar des de la finalització del termini previst per a la presentació de l'autoliquidació. En els supòsits de presentació fora de termini d'autoliquidacions de les quals resulti una quantitat per tornar, el termini per a retornar es comptarà a partir de la presentació de l'autoliquidació extemporània.

A les devolucions derivades de la presentació de sol·licituds o comunicacions de dades es dedica l'article 126 LGT. En aquests casos, el termini per a practicar la devolució començarà a comptar des de la presentació de la sol·licitud o des de la finalització del termini previst per a la presentació de la comunicació de dades.

Finalment, la LGT¹¹ regula la **finalització** del procediment de devolució. El procediment de devolució finalitzarà, segons aquest precepte, per l'acord en què es reconegui la devolució sol·licitada, per caducitat (per la inactivitat de l'obligat tributari que condueixi a la paralització del procediment, segons l'article 104.3 LGT) o per l'inici d'un procediment de verificació de dades, de comprovació limitada o d'inspecció.

⁽¹¹⁾Article 127 LGT

Segons l'art. 125.1 RGGIT, l'acord que reconeix el dret a la devolució sol·licitada s'entén notificat per la percepció de la transferència bancària o del xec.

Quan l'Administració tributària acordi la devolució en un procediment de verificació de dades, de comprovació limitada o d'inspecció pel qual s'hagi posat fi al procediment de devolució, s'hauran de satisfer els interessos de demora que procedeixin, d'acord amb el que disposa l'article 31.2 LGT. En cas que s'acordi la devolució en un procediment de verificació de dades o de comprovació limitada, a l'efecte del càlcul dels interessos de demora, no es computaran els períodes de dilació per causa no imputable a l'Administració a què es refereix l'article 104 RGGIT que es produeixen en el curs d'aquests procediments.

L'interès de demora meritat

En tot cas es mantindrà l'obligació de satisfer l'interès de demora sobre la devolució que finalment es pugui practicar, d'acord amb el que disposa l'article 31.2 LGT. És a dir, si l'Administració ho considera oportú, pot obrir un dels procediments de comprovació iniciats, però si finalment, després de la comprovació, s'acorda que s'ha de produir la devolució i s'han superat els sis mesos, cal liquidar els interessos de demora corresponents.

En aquest sentit, cal tenir present que, segons estableix l'article 31.2 LGT, transcorregut el termini fixat en les normes reguladores de cada tribut i, en tot cas, el termini de sis mesos, sense que s'hagués ordenat el pagament de la devolució per causa imputable a l'Administració Tributària, aquesta abonarà l'interès de demora sense necessitat que l'obligat tributari ho sol·liciti. En aquest cas, l'interès de demora es meritarà des de la finalització d'aquest termini fins a la data en què s'ordini el pagament de la devolució.

Sobre això, l'art. 125.2 RGGIT estableix que la base sobre la qual s'aplica el tipus d'interès té com a límit l'import de la devolució sol·licitada en l'autoliquidació, comunicació de dades o sol·licitud.

4. La comprovació tributària

4.1. Concepte i classes

Un cop que l'Administració té en el seu poder la declaració (o en el seu cas, autoliquidació) presentada per l'obligat tributari, escau comprovar que és correcta. Es tracta d'una activitat de control.

La LGT fa referència a aquesta activitat de comprovació, i estableix 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.

Article 115.1 LGT.

Hi ha dos tipus de comprovació:

- 1) Inquisitiva, o comprovació en sentit estricte.
- 2) Formal, dins de la qual podem diferenciar entre:
 - Verificació de dades.
 - Comprovació limitada.
 - Comprovació de valors.
 - Comprovació d'obligacions formals, regulades en els articles 144 a 154 RGGIT.

Lectura recomanada

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

4.2. Diferències entre comprovació inquisitiva i investigació

Com hem vist, la LGT relaciona la comprovació inquisitiva en un sentit estricte, amb la investigació. Això no obstant, *comprovació inquisitiva* i *investigació* són dues activitats diferenciades, perquè el pressupòsit de fet que dona lloc a cadascuna és diferent.

La comprovació té com a objectiu contrastar els fets imposables o les circumstàncies declarats, mentre que la investigació té com a objectiu fets imposables o circumstàncies no declarats. Per tant, com assenyala Ferreiro, es comprova allò que es declara, mentre que s'investiga allò que no es declara.

La comprovació i investigació efectuades per la Inspecció

Les dues actuacions, comprovació inquisitiva i investigació, es confonen dins de la inspecció perquè tenen en comú, d'una banda, que és la inspecció qui té atribuïda la com-

petència per al seu desenvolupament, segons l'article 140.a) i b) LGT. I, d'altra banda, que la LGT regula conjuntament els mitjans utilitzats en ambdues activitats (article 142 LGT).

Es tracta de mitjans inquisitius, això és, d'esbrinament de dades externes. La inspecció pot fer servir i sol·licitar dades que no estan en poder de l'Administració. Per exemple, podrà sol·licitar la comptabilitat al contribuent, sol·licitar informació a un tercer, etc.

4.3. Diferències entre comprovació formal i inquisitiva

Al costat d'aquesta comprovació inquisitiva en sentit estricte, hi ha una altra comprovació de menys abast, relacionada amb les autoliquidacions, que dona lloc a les liquidacions provisionals. Es tracta de la comprovació formal o abreujada.

Les **diferències** entre la comprovació formal i la inquisitiva són les següents:

a) Quant a l'objecte. La comprovació formal se centra sobretot en el control de les dades consignades en les autoliquidacions presentades. La inquisitiva, en la investigació de fets imposables no declarats o declarats però incorrectes.

b) Quant a la competència. La comprovació formal és competència dels òrgans de gestió, d'acord amb l'article 117.e), f), g) i h) LGT, encara que l'article 141.d) i h) LGT atribueix a la inspecció competències en matèria de comprovació limitada i de comprovació de valors). La comprovació inquisitiva, per la seva banda, correspon als òrgans de la inspecció dels tributs¹².

⁽¹²⁾Article 141.b) LGT

c) Quant als mitjans emprats. En la comprovació formal no es pot sol·licitar la comptabilitat mercantil, mentre que en la inquisitiva es poden sol·licitar tots els documents que calguin, amb facultats àmplies de la Inspecció dels Tributs.

d) Quant al mode de realització. La comprovació formal s'efectua de manera automàtica (per l'encreuament de dades informàtiques), mentre que la inquisitiva es practica ocasionalment, en general quan la inspecció sospita que s'ha comès un frau fiscal.

e) Quant als efectes. La comprovació formal genera liquidacions provisionals (amb tràmit d'al·legacions). La inquisitiva genera normalment liquidacions definitives.

5. La verificació de dades

5.1. Concepte i mitjans de verificació

La **verificació de dades** és un tipus de comprovació formal o abreujada que ja existia en la LGT de 1963 i que té com a objectiu l'examen sistemàtic de les autoliquidacions presentades pels obligats tributaris per tractament informàtic, que donen lloc en el seu cas a liquidacions provisionals, col·loquialment conegudes com a "liquidacions paral·leles" (o, com les denominava la LGT de 1963, després de la reforma el 1995, liquidacions provisionals d'ofici).

La verificació de dades té com a objectiu l'examen de cada autoliquidació, sobretot de les operacions aritmètiques i d'aplicació de normes que serveixen per a quantificar el tribut.

En relació amb els **mitjans** emprats en la verificació de dades, cal tenir present que es desenvolupa per mitjà de controls massius de les declaracions o autoliquidacions presentades pels obligats tributaris, generalment amb el processament automatitzat de les autoliquidacions.

L'ús de les tecnologies de la informació

Per això es promou la presentació d'autoliquidacions i declaracions per via telemàtica o en suports que en permetin el tractament informàtic, i també la utilització de programes d'ajuda en la confecció de les declaracions.

A més del processament automatitzat de les autoliquidacions, es fa servir l'encreuament de les dades consignades en les declaracions amb aquelles de què disposa l'Administració, bé s'hagin obtingut de l'obligat tributari (en fer els pagaments fraccionats en l'IRPF, per exemple); bé de tercers, en compliment del deure de col·laborar de l'article 93 LGT (informació per al subministrament dels obligats tributaris); o facilitats per altres Administracions Públiques.

5.2. Competència i supòsits

La **competència** per a desenvolupar la comprovació abreujada està atribuïda als òrgans de gestió, en incloure la LGT aquesta potestat en l'àmbit de la gestió, si bé a l'article 131 es refereix de manera genèrica a l'Administració Tributària.

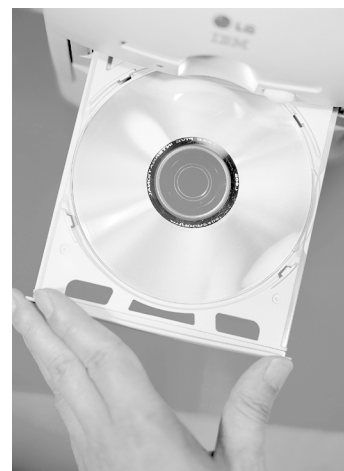
Tal com estableix la LGT¹³, el procediment de verificació de dades es pot iniciar en quatre **supòsits**:

Lectura recomanada

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

Rectificació de discrepàncies de dades

Aquest procediment per a rectificar discrepàncies de dades ja es practica en matèria d'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques des de fa bastants anys, i és en aquest tribut on més àmbit d'aplicació tindrà aquesta actuació. Les regularitzacions, per mitjà de les liquidacions provisionals corresponents, solen ser de poca quantia (les de major quantia es reserven per a la comprovació limitada o les actuacions d'inspecció).



L'Administració promou l'ús de suports que permetin el tractament informàtic.

⁽¹³⁾Article 131 LGT

1) Quan la declaració o autoliquidació de l'obligat tributari presenti defectes formals o incorri en errors aritmètics. En aquest supòsit, els òrgans de gestió per a dur a terme la verificació es basarien en les dades consignades en les declaracions tributàries.

2) Quan les dades declarades no coincideixin amb les contingudes en altres declaracions presentades per l'obligat o amb les que l'Administració Tributària tingui. En aquests casos, l'Administració disposa d'elements de prova, d'informació sobre el fet imposable o sobre la quantificació del deute, que no coincideixen amb els declarats per l'obligat tributari.

3) Quan es detecti una aplicació indeguda de la normativa que resulti patent en la mateixa declaració o autoliquidació presentada o en els justificants que s'hi hagin aportat.

4) Quan es requereixi l'aclariment o la justificació d'alguna dada relativa a la declaració o autoliquidació presentada, sempre que no es refereixi al desenvolupament d'activitats econòmiques.

5.3. Procediment de verificació de dades

El procediment que cal seguir en la verificació de dades¹⁴ dura com a màxim sis mesos, una vegada que s'ha iniciat, tot i que no hi ha cap termini previst per a iniciar-lo (el termini serà el de la prescripció).

Aquest procediment **s'inicia** amb un requeriment perquè l'obligat tributari aclareixi les discrepàncies detectades. Tanmateix, pot ocórrer que l'Administració regularitzi la situació sense necessitat de la col·laboració de l'obligat tributari, cas en què el procediment s'inicia amb la proposta de liquidació, d'acord amb l'article 132.1 LGT.

Les denominades *liquidacions paral·leles*

Les "liquidacions paral·leles" són liquidacions provisionals practicades pel simple control informàtic de les autoliquidacions i que corregeixen els errors de càlcul o d'aplicació de normes continguts en les autoliquidacions presentades.

Es denominen col·loquialment *liquidacions paral·leles* perquè es comuniquen al subjecte passiu amb un full en què consten, a doble columna, les dades consignades per l'obligat tributari en l'autoliquidació i les correccions numèriques que l'Administració considera oportunes. També hi apareixen els anomenats "errors en la declaració", on s'adverteixen quins han estat els preceptes legals conculcats en l'autoliquidació a tall de motivació; la qual cosa ha estat polèmica.

Respecte a la **tramitació** del procediment de verificació de dades, cal destacar que, de conformitat amb el que disposa l'article 155.2 RGGIT, amb caràcter previ a l'obertura del termini d'al·legacions, l'Administració tributària pot acordar motivadament l'ampliació o reducció de l'abast de les actuacions. Cal notificar a l'obligat tributari aquest acord.

Encreuament de declaracions

La discrepància de dades se sol produir per l'encreuament de les declaracions amb les dades de què disposa l'Administració, obtingudes pel deure d'informació de tercers. És el que ocorre, per exemple, amb les retencions.

⁽¹⁴⁾Articles 132 i 133 LGT

Lectura recomanada

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

Després del requeriment, l'obligat tributari compareixerà o hi respondrà per formular els aclariments o presentar les dades que li hagin estat requerides (si el procediment s'inicia directament amb la proposta de liquidació, la compareixença es fa mitjançant l'escrit d'al·legacions).

A continuació es practicarà la proposta de liquidació, que haurà de ser motivada. És possible que aquesta proposta estigui continguda en la comunicació de l'inici del procediment: en aquest cas, si l'obligat tributari hi ha presentat objeccions, el respecte a les garanties del contribuent requeriria un acte exprés de confirmació de la proposta inicial.

Finalment, en el tràmit d'al·legacions, de 10 dies des de l'endemà al de la notificació de la proposta de liquidació (article 155.3 RGGIT), es posa de manifest l'expedient perquè els interessats puguin presentar les al·legacions, els documents o els justificants que considerin oportuns.

El procediment finalitza, generalment, amb la liquidació provisional, que, d'acord amb l'article 133 LGT, ha de ser motivada, amb una referència succincta als fets i fonaments de Dret que s'hagin tingut en compte.

Altres maneres de finalitzar el procediment

- Amb una resolució en què, un cop tingudes en compte les al·legacions del subjecte, s'indiqui que no escau practicar una liquidació provisional; o en què es corregeixin els defectes detectats. L'acte en què es declara la no-procedència de l'liquidació equival, en els seus efectes, a la pràctica d'una liquidació provisional, ja que, amb aquest, l'autoliquidació adquireix aquest *status*.
- Per reparació, aclariment o justificació de la discrepància o de la dada que és objecte del requeriment per part de l'obligat tributari. En aquest cas, segons l'article 156.1 RGGIT, no cal dictar resolució expressa, és suficient que consti aquesta circumstància en diligència.
- Per caducitat, quan s'ultrapassa el termini de sis mesos sense que s'hagi notificat l'liquidació provisional (sense perjudici que l'Administració pugui tornar a iniciar aquest procediment mentre no en prescrigui el dret).
- Per l'inici d'un procediment de comprovació limitada o d'inspecció que inclogui l'objecte del procediment de verificació de dades. Això és, quan l'Administració considera que cal aprofundir en el tema i obre un d'aquests procediments.

En els casos en què la liquidació dictada doni una quantitat a tornar a l'obligat tributari, la liquidació d'interessos de demora es fa en virtut de l'art. 156.2 RGGIT, seguint el procediment previst per a la devolució d'ingressos indeguts o del procediment relatiu a la devolució derivada de la normativa d'un tribut.

En canvi, el RGGIT, en l'art. 163, detalla alguns supòsits en els quals, entre d'altres, es pot iniciar el procediment de comprovació limitada:

- Quan s'adverteixin errors en el contingut de les autoliquidacions, declaracions, comunicacions de dades o sol·licituds o discrepàncies entre les dades declarades o justificants aportats i els elements de prova que estiguin en poder de l'Administració tributària.
- Quan sigui procedent comprovar tots o algun element de l'obligació tributària en relació amb les autoliquidacions, declaracions, comunicacions o sol·licituds.

Modificació de dades per prova en contrari

L'obligat tributari només pot modificar els fets continguts en la seva autoliquidació o declaració mitjançant prova en contrari. Si discrepa de les dades que obren en poder de l'Administració, obtingudes de declaracions de terceres persones, caldrà contrastar-les i requerir al declarant que les ratifiqui i n'aporti prova (article 108.4 LGT).

- Quan, de conformitat amb els antecedents en poder de l'Administració, es posi de manifest l'obligació de declarar o la realització del fet imposable o del pressupost de fet d'una obligació tributària sense que consti la presentació de l'autoliquidació o declaració.

6. La comprovació limitada

6.1. Concepte

La **comprovació limitada** és una figura nova de la LGT de 2003¹⁵ que, tot i enquadrar-se en la comprovació formal de l'actuació de l'obligat tributari en relació amb les autoliquidacions o declaracions, s'assembla a una mena de "miniinspecció". Es produeix en aquells casos en què els òrgans de gestió consideren que no n'hi ha prou amb una simple verificació de dades.

⁽¹⁵⁾Articles 136 a 140 LGT

Lectura recomanada

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

Segons l'article 136.1 LGT, es refereix a la comprovació dels "fets, actes, situacions, elements, activitats, explotacions i altres circumstàncies determinants de l'obligació tributària". Això no obstant, la LGT no regula els supòsits en què escau la comprovació limitada, a diferència del que succeeix amb la verificació de dades.

Diferències entre la verificació de dades i la comprovació limitada

En primer lloc, es diferencien quant als mitjans que es fan servir, que són més amplis en la comprovació limitada que no en la verificació de dades.

I, en segon lloc, es diferencien quant a l'objecte que comproven: la verificació de dades es refereix a autoliquidacions o declaracions presentades pels obligats tributaris, mentre que la comprovació limitada està més relacionada amb autoliquidacions o declaracions no presentades.

En els casos en què la liquidació dictada doni una quantitat a tornar a l'obligat tributari, la liquidació d'interessos de demora es fa en virtut de l'art. 156.2 RGGIT, seguint el procediment previst per a la devolució d'ingressos indeguts o del procediment relatiu a la devolució derivada de la normativa d'un tribut.

En canvi, el RGGIT, en l'art. 163, detalla alguns supòsits en els quals, entre d'altres, es pot iniciar el procediment de comprovació limitada:

- Quan s'adverteixin errors en el contingut de les autoliquidacions, declaracions, comunicacions de dades o sol·licituds o discrepàncies entre les dades declarades o justificants aportats i els elements de prova que estiguin en poder de l'Administració tributària.
- Quan sigui procedent comprovar tots o algun element de l'obligació tributària en relació amb les autoliquidacions, declaracions, comunicacions o sol·licituds.

- Quan, de conformitat amb els antecedents en poder de l'Administració, es posi de manifest l'obligació de declarar o la realització del fet imposable o del pressupost de fet d'una obligació tributària sense que consti la presentació de l'autoliquidació o declaració.

6.2. Mitjans de comprovació

Quant als mitjans que s'empren, a diferència de la verificació de dades, pot ampliar-se a l'examen de registres i documents, llevat de la comptabilitat mercantil (en la qual només és possible per a la inspecció) i la informació facilitada per tercers.

Actuacions de l'Administració Tributària

L'Administració Tributària podrà exercir les actuacions següents¹⁶:

- 1) Examen de les dades consignades pels obligats tributaris en les seves declaracions i dels justificants presentats o que s'hi requereixin a l'efecte.
- 2) Examen de les dades i els antecedents de què l'Administració Tributària disposi que posin de manifest l'execució del fet imposable o del pressupòsit d'una obligació tributària, o l'existència d'elements no declarats o diferents als declarats per l'obligat tributari.
- 3) Examen dels registres i altres documents exigits per la normativa tributària i de qual-sevol altre llibre, registre o document de caràcter oficial llevat de la comptabilitat mercantil, i també examen de les factures o els documents que serveixin de justificants de les operacions incloses en aquests llibres, registres o documents. S'examinaran, per exemple, els registres que han de portar els empresaris i professionals acollits al règim d'estimació objectiva per mòduls o estimació directa simplificada de l'IRPF i del règim simplificat de l'IVA. Referent a això, l'article 164.2 RGGIT permet a l'Administració Tributària que requereixi el llibre diari simplificat.
- 4) Requeriments a tercers perquè aportin la informació que estiguin obligats a subministrar amb caràcter general o perquè la ratifiquin amb la presentació dels justificants corresponents. Ara bé, com assenyala l'article 136.3 LGT, no es pot demanar informació a tercers sobre moviments financers (tot i que sí que es pot sol·licitar a l'obligat tributari la justificació documental d'operacions financeres que tinguin incidència en la base o la quota d'una obligació tributària).

L'examen de la comptabilitat

Ara bé, si en el curs del procediment l'obligat tributari aporta, sense intervenir requeriment previ, la documentació comptable per acreditar la comptabilització de determinades operacions, l'Administració podrà examinar aquesta documentació a l'efecte de comprovar la coincidència entre el que figuri en la documentació comptable i la informació de què disposi l'Administració tributària. No obstant això, també s'estableix que aquesta aportació voluntària no tindrà efectes preclusius en procediments posteriors (és a dir, que en un procediment posterior d'inspecció es podrà tornar a comprovar aquesta comptabilitat).

En conseqüència, sembla desprendre's que aquesta comprovació es dirigeix als empresaris i professionals, tot i que també a la resta de contribuents quan no presentin declaració o autoliquidació.

Quant al lloc de les actuacions de comprovació limitada com a norma general, no serà fora de les oficines de l'Administració (llevat dels tributs gestionats per duanes, en què el règim general és la presentació de les mercaderies a despatx a la duana), a diferència del que ocorre amb la inspecció.

Lectura recomanada

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

⁽¹⁶⁾ Article 136.2 LGT

Tanmateix, sí que es podrà als locals de l'activitat quan es tracti de comprovacions censals o relatives a l'aplicació de mitjans objectius de tributació (com ara la comprovació dels paràmetres relatius al lloc d'exercici de l'activitat en l'estimació objectiva per mòduls).

6.3. Procediment de comprovació limitada

El procediment¹⁷ corresponent a la comprovació limitada, ha de durar com a màxim sis mesos un cop s'ha iniciat, tot i que no hi ha cap termini previst per a iniciar-lo i, per tant, el termini serà el de prescripció de quatre anys.

(17) Articles 137 a 139 LGT i 163 a 165 RGGIT

El procediment **s'inicia** d'ofici, amb una comunicació en què es concretin la naturalesa i l'abast de les actuacions i s'informi a l'obligat dels seus drets i obligacions (article 137 LGT). Pot contenir la proposta de liquidació en els casos en què l'Administració disposi de dades suficients per a practicar-la (això ocorrerà generalment quan el contribuent no hagi presentat declaració o autoliquidació).

Respecte a la **tramitació** del procediment, l'obligat ha de comparèixer el dia i l'hora assenyalats en la comunicació per a aportar els documents i altres elements sol·licitats (article 138 LGT). Les actuacions es documenten en diligències (com les de la inspecció). Hi ha d'haver una proposta de liquidació degudament motivada i un tràmit d'al·legacions de 10 dies a partir de l'endemà de la notificació de la proposta (article 164.4 RGGIT).

Segons l'art. 164.1 RGGIT, amb caràcter previ al termini d'al·legacions, l'Administració tributària pot acordar motivadament l'ampliació o reducció de l'abast de les actuacions, acord que ha de ser notificat a l'obligat tributari. D'altra banda, l'Administració tributària pot prescindir del tràmit d'al·legacions quan la resolució contingui manifestació expressa que no és procedent regularitzar la situació tributària de l'obligat com a conseqüència de la comprovació que s'ha dut a terme (art. 164.4 RGGIT).

La principal manera de **finalitzar** el procediment és la liquidació provisional, que ha de contenir el deute comprovat, les actuacions desenvolupades, la relació de fets i fonaments de Dret, i l'import de la liquidació que confirmi o modifiqui la proposta (article 139 LGT). Una altra manera de finalitzar és la resolució que manifesta que no escau regularitzar la situació tributària de l'obligat tributari. Aquesta resolució té naturalesa de liquidació provisional, i el seu contingut és donar aquest *status* a una autoliquidació.

Quan la liquidació resultant doni una quantitat a tornar, es liquiden els interessos de demora d'acord amb el procediment de devolució d'ingressos indeguts o d'acord amb el procediment de devolució derivat de la normativa d'un tribut (art. 165 RGGIT).

El procediment també pot finalitzar per caducitat, si se supera el termini màxim de durada, i en aquest cas es podrà iniciar un altre procediment dins del període de prescripció. Finalment, pot finalitzar per l'inici d'un procediment inspector que inclogui l'objecte de la comprovació limitada.

Efectes de la regularització amb una liquidació provisional

(18) Article 140 LGT

La liquidació¹⁸ es podrà rectificar mentre el deute no prescrigui, però no amb un procediment (d'inspecció o de comprovació limitada) directament dirigit al mateix objecte, és a dir, a la mateixa obligació durant el mateix període.

Només escaurà rectificar si es descobreixen nous fets o circumstàncies en el si d'un procediment obert en relació amb un objecte o subjecte diferent.

Aquest caràcter de preclusió de les liquidacions provisionals dictades fruit d'una comprovació limitada situa aquestes liquidacions a mig camí entre les provisionals en sentit estricte (com ara les derivades de la verificació de dades) i les definitives (sorgides d'un procediment d'inspecció).

Finalment, l'article 140.2 LGT assenyalava que la conformitat expressa de l'obligat tributari o el seu representant en relació amb els fets i elements determinants del deute n'impedeix la impugnació, llevat de la prova que s'hagi comès un error de fet.

7. La comprovació de valors

7.1. Concepte i àmbit d'aplicació

La **comprovació de valors** és una actuació del procediment de gestió que té com a finalitat confrontar les dades o xifres de valoració aportades per l'obligat tributari que, segons el criteri administratiu, haurien de ser tingudes en compte en l'aplicació de la normativa del tribut en qüestió.

En relació amb la **regulació** d'aquesta matèria, els articles 134 LGT i 160 a 162 RGGIT en regulen els aspectes procedimentals, mentre que els articles 57 LGT i 157 a 159 RGGIT fan referència als mitjans. D'altra banda, l'article 135 LGT està dedicat a la taxació pericial contradictòria.

L'**àmbit d'aplicació** de la comprovació de valors està exclusivament relacionat amb cert tipus d'impostos, que la preveuen expressament en la normativa: els que graven el tràfic patrimonial civil (no empresarial), per actes *inter vivos* (ITPAJD o ISD quant a les donacions) o per actes per *mortis causa* (ISD).

Com assenyala l'art. 159.5 RGGIT, no es consideren actuacions de comprovació de valors aquelles en què el valor de les rendes, productes, béns o elements de l'obligació tributària resulti directament d'una llei o d'un reglament.

Segons l'article 134.1 LGT, no escaurà la comprovació de valors quan l'obligat tributari hagi fet servir els valors publicats per la mateixa Administració en aplicació d'alguns dels mitjans esmentats a l'article 57 LGT.

L'**objecte** de la comprovació de valors fa referència a la base imposable o a algun dels seus elements, ja que, com indica l'article 57.1 LGT, podrà comprovar "el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributarias".

Finalment, la **competència** d'aquest tipus de comprovació està atribuïda als òrgans de gestió (oficines liquidadores), encara que també pot realitzar-se la comprovació de valors com una actuació concreta del procediment d'inspecció (article 159.1 RGGIT).

Les normes de cada tribut

Les normes de cada tribut regularan l'aplicació dels mitjans de comprovació d'acord amb l'article 57.2 LGT; si bé la normativa dels tributs no regula aquests mitjans de manera específica, s'hi refereix als efectes de la comprovació.

A la pràctica

On més aplicació té la comprovació de valors a la pràctica és en les transmissions d'immobles.

7.2. Procediment de comprovació de valors

Malgrat que la LGT es refereix al procediment de comprovació de valors, es tracta en realitat d'un subprocediment o incident intern dins del procediment de gestió o d'inspecció.

Per aquest motiu, la resolució d'aquest tipus de comprovació no és susceptible d'impugnació autònoma, encara que sí que es pot promoure la taxació pericial contradictòria. L'impugnable és la liquidació basada en el valor que resulta de la comprovació. En aquesta impugnació es podran plantejar qüestions relatives a la valoració¹⁹.

(19) Article 134.3 LGT

El procediment **s'inicia** d'ofici, amb la comunicació a l'interessat; tot i que si l'Administració pot modificar el valor declarat sense més indagacions, s'inicia amb la notificació del valor comprovat²⁰.

(20) Article 134.1 LGT

Respecte a la **tramitació**, després de la comunicació a l'interessat, l'Administració efectuarà les actuacions de comprovació amb els mitjans pertinents. Unes actuacions que s'hauran de comunicar a l'interessat, qui n'ha de facilitar la pràctica²¹. Si el valor determinat per l'Administració és diferent del declarat per l'obligat, en notificar-li la proposta de liquidació se li comunicarà la proposta de valoració, que haurà d'estar degudament motivada i expressar els mitjans i els criteris que s'hi han fet servir²².

(21) Article 134.2 LGT

(22) Articles 134.3 LGT i 160.3 RGGIT

La motivació de la comprovació de valors

El Tribunal Suprem, en la Sentència de 29 de desembre de 1998, entre d'altres, considera que els actes administratius de valoració, mancats de motivació, són anul·lables; si bé l'Administració està obligada a dictar-ne un de nou en substitució de l'anul·lat. Però, com es va establir en la Sentència de 7 d'octubre de 2000, si l'Administració tributària torna a incórrer en el mateix defecte en dictar el segon acte, no és possible procurar una nova rectificació, ja que es tracta d'un acte que incorre en la mateixa causa de nul·litat.

El procediment **finalitza** un cop transcorregut el termini d'al·legacions, amb la determinació del valor que resulta de la comprovació, el valor comprovat. Aquest valor comprovat servirà de base per a la liquidació administrativa. A més, el valor comprovat es notificarà a l'interessat (tot i que generalment se li notifica amb el mateix acte de liquidació). El termini màxim de durada d'aquest procediment, d'acord amb l'article 134.1 LGT, és de sis mesos, termini per a notificar la valoració o, si escau, la liquidació.

Els mitjans de comprovació de valors

Els mitjans de comprovació de valors són els següents²³:

- Capitalització o imputació de rendiments al percentatge que la llei de cada tribut assenyali.
- Estimació per referència als valors que figurin en els registres oficials de caràcter fiscal. Aquesta estimació per referència pot consistir en l'aplicació dels coeficients multiplicadors determinats i publicats per l'Administració tributària competent, en els termes reglamentaris, als valors que figurin en el registre oficial de caràcter fiscal que es prengui com referència a l'efecte de valorar cada tipus de béns. En el cas de béns immobles, el registre oficial de caràcter fiscal que cal considerar per a determinar els coeficients multiplicadors i valorar aquests béns és el Cadastre Immobiliari.
- Preus mitjans de mercat.
- Cotitzacions en mercats nacionals i estrangers.
- Dictamen de pèrits de l'Administració.
- Valor assignat als béns en les pòlisses de contractes d'assegurances.
- Valor assignat per a la taxació de les finques hipotecades en compliment del que preveu la legislació hipotecària.
- Preu o valor declarat corresponent a altres transmissions del mateix bé, tenint en compte les seves circumstàncies, dutes a terme dins del termini reglamentari.

(23) Articles 57.1 LGT i 158 RGGIT

- Qualsevol altre mitjà que es determini específicament en la llei pròpia de cada tribut.

D'entre tots aquests mitjans, l'Administració en pot elegir un o un altre a discreció, tal com reconeix la jurisprudència. Ara bé, aquesta discrecionalitat és limitada, perquè el mitjà triat ha de ser adequat a l'objecte de la comprovació. D'aquesta manera, l'Administració haurà d'identificar el mitjà triat i justificar-ne l'elecció, i també raonar el resultat de la comprovació. A més, si la comprovació comporta uns coneixements tècnics determinats, l'agent que l'efectua ha de tenir la titulació adequada, segons la jurisprudència.

En qualsevol cas, la taxació pericial contradictòria, com assenyala l'article 57.2 LGT, es pot fer servir per a corregir o confirmar les valoracions que resulten de l'aplicació dels mitjans assenyalats.

Els informes pericials

La Sentència del Tribunal Suprem de 25 de març de 2004, seguint una jurisprudència consolidada, sosté que els informes pericials han de ser fundats, això és, han d'expressar els criteris, elements de judici o dades tingudes en compte, com a garantia tributària ineludible; de manera que la comprovació de valors sempre ha de ser individualitzada.

Al seu torn, la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Castella - la Manxa de 28 d'octubre de 2003 es refereix a la necessitat que l'informe del perit designat per l'obligat tributari, que ha de tenir títol adequat que habiliti per a l'exercici de professions col·legiades, sigui visat pel col·legi professional al qual pertanyi.

Valor assignat per a la taxació de finques hipotecades

D'acord amb la doctrina legal segons STS de 7 de desembre de 2011, la utilització per l'Administració tributària del mitjà de comprovació de valors previst en l'article 57.1.g LGT (valor assignat per a la taxació de les finques hipotecades en compliment del que preveu la legislació hipotecària) no requereix cap càrrega addicional per a aquella respecte als altres mitjans de comprovació de valors, de manera que no ve obligada a justificar prèviament que el valor assignat per a la taxació de les finques hipotecades coincideix amb el valor ajustat a la base imposable de l'impost, ni l'existència d'algun element de defraudació que hagi de corregir-se.

El resultat de la comprovació de valors d'un bé o element patrimonial determinat adquirit per un subjecte pot produir efectes en altres impostos que hi tinguin relació.

El resultat de la comprovació de valors també pot tenir efectes respecte a d'altres obligats tributaris, quan es prevegi en la llei. En aquests casos, l'Administració roman vinculada pel valor en relació amb els altres interessats. La llei de cada tribut pot establir l'obligació de notificar a cadascun dels interessats el valor comprovat perquè hi puguin impugnar o promoure'n la taxació pericial contradictòria²⁴.

Quan el valor comprovat s'apliqui en un procediment posterior a altres d'interessats, aquests en podran promoure la impugnació o la taxació pericial contradictòria. Si de la impugnació o de la taxació pericial contradictòria promoguda per un obligat tributari en resulta un valor diferent, aquest serà aplicable a la resta d'obligats²⁵.

L'extensió d'efectes

En ocasions, la llei preveu de forma expressa l'extensió automàtica d'efectes de les valoracions efectuades al si de l'ITPAJD o ISD a l'IP.

⁽²⁴⁾ Article 134.4 LGT

⁽²⁵⁾ Article 134.5 LGT

7.3. Taxació pericial contradictòria

La **taxació pericial contradictòria** és un dels mitjans de comprovació de valors més importants. Es tracta d'un mitjà de segon grau, és a dir, cal una comprovació de valors prèvia per algun dels mitjans ordinaris. A més, es tracta d'un incident que no es ventila pròpiament en via de gestió, sinó en la impugnació de la liquidació practicada sobre el valor comprovat. Consisteix a contraposar la valoració d'un pèrit designat per l'obligat tributari a la de l'Administració.

Lectura recomanada

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

Com hem dit, la taxació pericial contradictòria és un mitjà de prova que s'exercita en via de **reclamació**, no en el procediment de gestió. Es promou dins del termini del primer recurs per a impugnar la liquidació practicada sobre la base dels valors comprovats administrativament, o bé en els casos en què l'acte de comprovació es notifiqués de forma separada, en reclamar contra aquest acte en els casos en què la normativa tributària així ho prevegi (en l'actualitat, no es preveu que el valor comprovat es pugui impugnar de forma separada).

Els **efectes** de la presentació de la sol·licitud o la reserva de promoure-la són la suspensió de l'execució de l'acte de liquidació i del termini per a recórrer-hi²⁶.

⁽²⁶⁾Article 135.1, paràgraf 3, LGT

La taxació pericial contradictòria és **acordada** per l'òrgan que es fa càrrec del recurs. Es pot plantejar respecte a la valoració feta per un dictamen de pèrit de l'Administració o bé respecte de comprovacions fetes amb altres mitjans. En el segon cas, s'acudirà a un pèrit de l'Administració perquè en faciliti la valoració, que serà la que es contrastarà amb la del pèrit proposat per l'obligat tributari. El procediment de taxació pericial contradictòria es troba desenvolupat en els articles 161 i 162 RGGIT.

Si el dictamen del pèrit que aporta l'Administració no excedeix en més del 10% a la de l'obligat tributari i no és superior a 120.000 €, preval aquesta última²⁷.

⁽²⁷⁾Article 135.3 LGT

Altrament, cal designar un tercer pèrit, la valoració del qual serà definitiva, sense que pugui ultrapassar el valor assenyalat en un primer moment per l'Administració en la comprovació, ni rebaixar el del valor declarat²⁸. El tercer pèrit serà designat segons el torn correlatiu dins de la llista proporcionada pel col·legi o l'associació professional corresponent en començar cada any.

⁽²⁸⁾Article 135.4 LGT

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. L'autoliquidació tributària...

- a) ... és un acte administratiu.
- b) ... té el mateix contingut i efectes que la declaració tributària.
- c) Cap de les dues anteriors no és correcta.

2. La declaració tributària...

- a) ... és un acte administratiu que determina l'import del deute tributari i el converteix en exigible.
- b) ... és una actuació d'un particular en compliment d'un deure legal.
- c) ... és una actuació d'un particular per mitjà de la qual aquest determina l'import d'un deute tributari.

3. L'autoliquidació...

- a) ... només s'aplica en l'àmbit estatal a uns impostos marginals determinats.
- b) ... implica sempre l'actuació liquidadora de l'Administració prèvia a l'ingrés del deute tributari.
- c) ... comporta una operació d'aplicació de normes jurídiques.

4. En la verificació de dades...

- a) ... es generen liquidacions definitives.
- b) ... es generen autoliquidacions.
- c) ... es generen liquidacions provisionals.

5. En l'exercici de la comprovació limitada, ...

- a) ... l'Administració no pot sol·licitar la comptabilitat mercantil.
- b) ... l'Administració pot sol·licitar la comptabilitat mercantil a l'obligat en els casos de devolucions tributàries.
- c) ... l'Administració sempre pot sol·licitar la comptabilitat mercantil.

6. La comprovació de valors...

- a) ... està limitada a uns tributs determinats.
- b) ... és aplicable a tots els tributs, sempre que l'Administració sospiti que el valor declarat per l'obligat no és correcte.
- c) ... no admet l'extensió automàtica d'efecte de les valoracions efectuades a altres impostos.

Cas pràctic

El Sr. García, al poc temps de presentar la seva autoliquidació de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques corresponent a l'exercici de 2015, rep una notificació de l'Agència Tributària en la qual se li requereix la justificació del número del compte d'estalvi habitatge del qual és titular, i en el qual ha realitzat aportacions que ha deduït d'aquest impost.

D'altra banda, el Sr. Pérez, solter i de cinquanta-cinc anys d'edat, tres mesos després d'haver presentat la seva autoliquidació per l'IRPF corresponent a l'exercici de 2015, rep una notificació de l'Agència Tributària que conté una proposta de liquidació provisional.

En aquesta proposta de liquidació provisional, els òrgans de gestió mostren les seves discrepàncies amb la presentada pel contribuent en relació amb l'import de la reducció de la base imposable per mínim personal. Segons l'Administració, el Sr. Pérez es va equivocar en aplicar sobre la base imposable la reducció prevista per a contribuents de més de seixanta-cinc anys, d'import superior a la reducció general per mínim personal, que és el que a ell li corresponia.

Així mateix, en la proposta de liquidació provisional, es conté una regularització en relació amb les retencions consignades pel Sr. Pérez en la seva autoliquidació. En la motivació de la

proposta de liquidació, s'argumenta que les dades declarades pel Sr. Pérez no es corresponen amb les que estan en poder de l'Administració subministrades per tercers.

Finalment, el Sr. González, que es dedica a l'exercici professional de l'advocacia, rep també una notificació de l'Agència Tributària, al poc temps d'haver presentat la seva autoliquidació de l'IRPF corresponent a l'exercici de 2015.

L'Administració Tributària li comunica que s'inicien actuacions de comprovació en relació amb l'IRPF de 2015, i que ha d'aportar els llibres registre d'ingressos, despeses, béns d'inversió i provisions de fons i bestretes.

a) Quin tipus de comprovació tributària és la que es du a terme en relació amb l'IRPF de 2015 de cada un dels tres subjectes del supòsit de fet? Quin és l'objecte de comprovació tributària en cada cas?

b) Què succeeix si el Sr. Pérez manifesta la seva disconformitat amb les dades que estan en poder de l'Administració subministrades per tercers?

c) Poden els òrgans de gestió de l'Administració Tributària exigir al Sr. González la presentació dels llibres registre? Quines limitacions té l'Administració per a examinar documentació en aquests procediments?

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. c

2. b

3. c

4. c

5. a

6. a

7. Cas pràctic

a) La comprovació tributària que es du a terme en relació amb el Sr. García i el Sr. Pérez és una verificació de dades, regulada en els art. 131 a 133 LGT. La verificació de dades és un tipus de comprovació formal o abreujada, que ja hi havia en la LGT de 1963, i que té per objecte l'examen sistemàtic de les autoliquidacions presentades pels obligats tributaris, mitjançant el tractament informàtic, i que dóna lloc, si escau, a liquidacions provisionals, col·loquialment conegudes com a "paral·leles" (o, com les denominava la LGT de 1963 després de la seva reforma el 1995, liquidacions provisionals d'ofici).

Té per objecte l'examen de cada autoliquidació, sobretot de les operacions aritmètiques i d'aplicació de normes que serveixen per a quantificar el tribut. Aquest procediment per a rectificar discrepàncies de dades ja ve realitzant-se en matèria d'IRPF, des de fa bastants anys, per la qual cosa és en aquest tribut on major àmbit d'aplicació tindrà aquesta actuació. Les regularitzacions, per mitjà de les corresponents liquidacions provisionals, solen ser de poca quantia (les de més quantia es reserven a la comprovació limitada o a les actuacions d'inspecció).

La verificació de dades es desenvolupa per mitjà de controls massius de les declaracions o autoliquidacions presentades pels obligats tributaris, generalment, mitjançant el processament automatitzat de les autoliquidacions. I per això es promou la presentació d'autoliquidacions i declaracions per via telemàtica o en suports que permeten el tractament informàtic, i també la utilització de programes d'ajuda en la confecció de les declaracions.

A més del processament automatitzat de les autoliquidacions, s'utilitza l'encreuament de les dades consignades en les declaracions amb aquelles de què disposa l'Administració: ben obtinguts del propi obligat tributari (en realitzar els pagaments fraccionats en l'IRPF, per exemple); o obtingudes de tercers, en compliment del deure de col·laborar de l'art. 93 LGT (informació per subministrament dels obligats tributaris) o bé per part d'altres administracions. Es tracta, en definitiva, d'una comprovació formal, no inquisitiva, que no pot utilitzar determinades fonts de dades, com l'examen de la comptabilitat.

La competència per a desenvolupar la verificació de dades està atribuïda als òrgans de gestió, d'acord amb l'art. 1 RGIT: "Los órganos con funciones en materia de gestión tributaria podrán efectuar la comprobación formal de los actos consignados en la declaraciones tributarias presentadas". La LGT també inclou aquesta potestat en l'àmbit de la gestió, si bé en el seu art. 131 es refereix de forma genèrica a l'Administració Tributària.

D'acord amb l'esmentat art. 131 LGT, el procediment de verificació de dades pot iniciar-se en quatre supòsits:

En primer lloc, pot produir-se "cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos". És a dir, en aquest supòsit, els òrgans de gestió, per a dur a terme la verificació, es basarien en les dades consignades en les declaracions tributàries.

En segon lloc, quan "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 aquests casos, l'Administració disposa d'elements de prova, d'informació o sobre el fet imposable o sobre la quantificació del deute, que no coincideixen amb les declarades pel subjecte passiu. Sol produir-se per l'encreuament de les declaracions amb les dades que té en poder seu l'Administració, obtingudes pel deure d'informació de tercers. És el que ocorre, per exemple, amb les retencions. Aquest supòsit és el que justifica l'inici de les actuacions de comprovació en relació amb les retencions consignades pel Sr. Pérez.

Un altre supòsit en què poden iniciar-se aquestes actuacions comprovadores es produeix "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 aquest cas es troba la comprovació iniciada en relació amb la reducció per mínim personal del Sr. Pérez.

Finalment, també es poden iniciar actuacions de verificació de dades "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 aquest cas es troba la comprovació iniciada en relació amb la justificació del número del compte d'estalvi habitatge del Sr. García.

D'altra banda, la comprovació tributària que es du a terme en relació amb el Sr. González és una comprovació limitada, regulada en els art. 136 a 140 LGT.

Es tracta d'una figura nova en la LGT que, malgrat enquadrar-se en la comprovació formal de l'actuació de l'obligat tributari en relació amb les seves autoliquidacions o declaracions, s'assembla a una "mini-inspecció". Està regulada en els art. 136 a 140 LGT.

Segons l'art. 136.1 LGT, es refereix a la comprovació "de los hechos, actos, situaciones, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria".

Es produeix en aquells casos en què els òrgans de gestió consideren que no n'hi ha prou amb una simple verificació de dades. La LGT no regula els supòsits en els quals és procedent la comprovació limitada, a diferència del que succeeix respecte de la verificació de dades.

Quant als mitjans que s'han d'emprar, a diferència de la verificació de dades, pot estendre's a l'examen de registres i documents, llevat de la comptabilitat mercantil (que només és possible per a la Inspecció), i a la informació facilitada per tercers. En conseqüència, sembla desprendre's que aquesta comprovació es dirigeix als empresaris i professionals, encara que també a la resta de contribuents quan no presentin declaració o autoliquidació.

b) Si l'obligat tributari discrepa de les dades que té en poder l'Administració, obtingudes de declaracions de tercers persones, s'hauran de contrastar les dades requerint al declarant que ratifiqui i aporti prova d'aquestes dades (art. 132.2 LGT).

Per tant, si el Sr. Pérez discrepa de les dades que té en poder l'Administració, obtingudes de les declaracions del seu retenidor, l'Administració les haurà de contrastar exigint a aquest retenidor que les ratifiqui i n'aporti prova (art. 108.4 LGT).

Quan s'exigeixi al retenidor que ratifiqui i aporti prova de les dades que va declarar en relació amb el Sr. Pérez, segons l'art. 104.2 LGT, el còmput del termini de caducitat del procediment (sis mesos) quedarà suspès.

c) Com ja s'ha dit, segons l'art. 136.2 LGT, els òrgans de gestió poden examinar els registres i altres documents exigits per la normativa tributària i qualsevol altre llibre, registre o document de caràcter oficial a excepció de la comptabilitat mercantil, i també l'examen de les factures o documents que serveixin de justificants de les operacions incloses en aquests llibres, registres o documents.

Per tant, s'examinaran, per exemple, els registres que han de portar els empresaris i professionals acollits al règim d'estimació objectiva per mòduls o estimació directa simplificada de l'IRPF i del règim simplificat de l'IVA.

De manera que els òrgans de gestió estan legitimats per a exigir al Sr. González la presentació dels llibres de registre la gestió dels quals, a efectes de l'IRPF, exigeix als professionals l'art. 65.5 RIRPF (llibres de registre d'ingressos, despeses, béns d'inversió i provisions de fons i bestretes).

També ja s'ha comentat que, segons l'esmentat art. 136.2 LGT, els òrgans de gestió, en el si d'un procediment de comprovació limitada, poden requerir a tercers perquè aportin la informació que es trobin obligats a subministrar amb caràcter general o perquè la ratifiquin mitjançant la presentació dels corresponents justificants.

Ara bé, com assenyala l'art. 136.3 LGT, no es pot demanar informació a tercers sobre moviments financers, si bé es pot sol·licitar a l'obligat tributari la justificació documental d'operacions financeres que tinguin incidència en la base o la quota d'una obligació tributària.