

---

# Procedimiento de gestión

---

PID\_00264494

Ana María Delgado García  
Rafael Oliver Cuello

---

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 3 horas

---





**Ana María Delgado García**

Doctora en Derecho. Catedrática de Derecho financiero y tributario de la Universitat Oberta de Catalunya.



**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Derecho. Catedrático de Derecho financiero y tributario. ESERP Business & Law School.

La revisión de este recurso de aprendizaje UOC ha sido coordinada por la profesora: Ana María Delgado García (2019)

Cuarta edición: septiembre 2019  
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello  
Todos los derechos reservados  
© de esta edición, FUOC, 2019  
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona  
Realització editorial: FUOC

*Ninguna parte de esta publicación, incluido el diseño general y la cubierta, puede ser copiada, reproducida, almacenada o transmitida de ninguna forma, ni por ningún medio, sea este eléctrico, químico, mecánico, óptico, grabación, fotocopia, o cualquier otro, sin la previa autorización escrita de los titulares de los derechos.*

# Índice

<b>Introducción</b> .....	5
<b>Objetivos</b> .....	6
<b>1. La gestión tributaria</b> .....	7
1.1. Concepto y funciones de gestión tributaria .....	7
1.2. Principales procedimientos de gestión tributaria .....	9
<b>2. La declaración</b> .....	11
2.1. Concepto de declaración .....	11
2.2. Objeto y sujetos obligados a presentar la declaración .....	12
2.3. Efectos de la presentación de la declaración .....	13
2.4. Procedimiento iniciado mediante declaración .....	13
<b>3. La autoliquidación</b> .....	17
3.1. Concepto y ámbito de aplicación .....	17
3.2. Contenido de la autoliquidación .....	18
3.3. Naturaleza jurídica .....	19
3.4. Procedimiento de rectificación de la autoliquidación .....	20
3.5. Procedimiento de devolución .....	22
<b>4. La comprobación tributaria</b> .....	24
4.1. Concepto y clases .....	24
4.2. Diferencias entre comprobación inquisitiva e investigación .....	24
4.3. Diferencias entre comprobación formal e inquisitiva .....	25
<b>5. La verificación de datos</b> .....	26
5.1. Concepto y medios de verificación .....	26
5.2. Competencia y supuestos .....	26
5.3. Procedimiento de verificación de datos .....	27
<b>6. La comprobación limitada</b> .....	30
6.1. Concepto .....	30
6.2. Medios de comprobación .....	31
6.3. Procedimiento de comprobación limitada .....	32
<b>7. La comprobación de valores</b> .....	34
7.1. Concepto y ámbito de aplicación .....	34
7.2. Procedimiento de comprobación de valores .....	35
7.3. Tasación pericial contradictoria .....	37

---

<b>Ejercicios de autoevaluación.....</b>	<b>39</b>
<b>Solucionario.....</b>	<b>41</b>

## Introducción

El procedimiento de gestión está encaminado básicamente a la determinación de la deuda tributaria. De ahí su importancia, ya que si la deuda está líquida, será exigible y entrarán en juego el procedimiento de recaudación e, incluso, en función de las circunstancias, es posible que se inicie el procedimiento inspector, el sancionador o el de revisión.

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

Precisamente, el procedimiento de gestión suele dar comienzo por mediación de dos actuaciones del obligado tributario: la autoliquidación y la declaración. En la primera, el obligado realiza también operaciones de cuantificación de la deuda tributaria, mientras que en el caso de la declaración, ésta va seguida siempre de una actividad liquidadora por parte de la Administración. Con todo, la autoliquidación se ha generalizado frente a la declaración.

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

Existen varias vías de control por parte de la Administración: en función del objeto de la comprobación, distinguiéndose entre verificación de datos, comprobación limitada y comprobación de valores. En cada caso, los medios de comprobación que pueden ejercerse son distintos, a la vez que el alcance de la actuación de control también sufre cambios.



La aplicación de los tributos comprende las actuaciones de gestión

## Objetivos

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

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

# 1. La gestión tributaria

## 1.1. Concepto y funciones de gestión tributaria

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

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

<sup>(1)</sup>Artículo 117 LGT

- a) La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.
- b) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.
- c) El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria.
- d) La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.
- e) La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.
- f) La emisión de certificados tributarios.
- g) La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.
- h) La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios.
- i) La información y asistencia tributaria.
- j) La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.

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

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

A partir de estas funciones pueden derivarse otras, como es el caso de la realización de actuaciones de control, verificación de datos, comprobación de valores o actuaciones de comprobación limitada. Asimismo, fruto de estas actuaciones de control, puede derivarse la práctica de liquidaciones o la realización de devoluciones.

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

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

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

El procedimiento de gestión puede **empezar** mediante los pasos siguientes<sup>2</sup>:

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

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

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

La comunicación de datos, según el artículo 121 de la LGT, es "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 supuesto era el de la comunicación de datos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1998 para que la Administración tributaria calculara el importe de la devolución a quienes no estaban obligados a declarar.

2) Por una solicitud del obligado tributario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 98 de la LGT.

### Ejemplos

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

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

### Lectura recomendada

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

<sup>(2)</sup> Artículos 118 LGT y 117 RGGIT, relativo a los modelos de declaración, autoliquidación, comunicación de datos y solicitud de devolución.



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

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

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

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

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

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

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

En efecto, a los procedimientos regulados en la LGT, el RGGIT ha añadido los siguientes:

- Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones (arts. 126 a 129 RGGIT).

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

## 2. La declaración

### 2.1. Concepto de declaración

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

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

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

En concreto, la LGT regula la declaración tributaria al disponer que:

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.

Artículo 119 LGT

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

### El concepto de declaración tributaria de la LGT

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

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

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

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

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

El **objeto** de la declaración consiste:

- En la comunicación de un hecho imponible concreto y sus elementos integrantes.
- Por otra parte, a este contenido básico suelen añadirse los elementos de la base imponible u otros necesarios para determinar o cuantificar la deuda (por ejemplo, la comunicación del patrimonio preexistente en el ISD).

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

En cuanto a los **sujetos** obligados a presentarla, se deduce del artículo 119 de la LGT que es el obligado tributario. Sin embargo, como estas declaraciones parecen circunscritas a la declaración tributaria del hecho imponible o a sus elementos integrantes, parece deducirse que el contribuyente es el único que puede y debe presentar la declaración, en consonancia con lo establecido en los artículos 36.2 y 29.c) de la LGT.

### El artículo 102 LGT de 1963

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

### Lectura recomendada

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

Cuestión distinta, y que no se resuelve en la LGT, es si el deber de declarar es de carácter personalísimo y ha de cumplirse por el propio sujeto obligado o es susceptible de prestarse por otras personas. Dado que se trata de un deber que forma parte de las prestaciones exigidas al sujeto pasivo del tributo, y la posición del sujeto pasivo no puede alterarse por el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria (art. 18 LGT), no parece posible su cumplimiento por tercero. En cambio, sí que podrá ser cumplido dicho deber mediante representación, ya que la declaración se limita a la mera relación de hechos, sin implicar la aceptación del gravamen.

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

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

- 1) Cuando la declaración sea completa y veraz, se cumple con el deber de presentarla. Por lo tanto, no será procedente ninguna sanción por incumplimiento. En caso contrario, sí que lo será.
- 2) Se inicia el procedimiento de gestión. Posteriormente, será la Administración quien practique la liquidación basada en la declaración presentada.
- 3) Tiene efectos probatorios o de vinculación en el procedimiento para el sujeto que declara, pues la LGT<sup>3</sup> establece que los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.

<sup>(3)</sup>Artículo 108.4 LGT

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

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

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

### 2.4. Procedimiento iniciado mediante declaración

Respecto a la iniciación del procedimiento, la LGT dispone 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, de esta manera, la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional.

Artículo 128.1 LGT.

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

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

En relación con la **tramitación** del procedimiento, hay que destacar que la Administración tributaria deberá notificar la liquidación en un plazo de seis meses desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración<sup>4</sup>.

La Administración tributaria puede requerir al obligado tributario la aportación de datos o documentos, para lo cual dispondrá de un plazo de 10 días a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento (artículo 133.1 RGGIT). Asimismo, la Administración tributaria puede realizar requerimientos a terceros.

#### **Plazo para notificar la liquidación**

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

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

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

No obstante, la Administración también podrá usar cualquier otro dato que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los consignados en su declaración o presente justificante de los mismos, como se ha comentado anteriormente, y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores<sup>5</sup>.

#### **La caducidad**

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

<sup>(4)</sup>Artículo 129 LGT

<sup>(5)</sup>Artículo 129.2 LGT

Según disponen los artículos 129.3 LGT y 133.2 RGGIT, cuando la Administración tributaria tenga en cuenta datos diferentes de los declarados por el obligado tributario, debe notificarle previamente la propuesta de liquidación. La liquidación dictada, en estos casos, es provisional (art. 133.3 RGGIT).

### **El control de la Administración**

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

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

Así pues, la referencia a la no exigencia de los intereses de demora resulta lógica, no ha existido ningún retraso, ya que el acto de liquidación es el que convierte la deuda en exigible.

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

Respecto a la **terminación** del procedimiento, la LGT<sup>6</sup> determina que se producirá por alguna de las siguientes causas:

<sup>(6)</sup>Artículo 130 LGT

- Por liquidación provisional practicada por la Administración Tributaria.
- Por caducidad, una vez transcurrido el plazo de seis meses sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción. En este caso, de conformidad con el art. 135.1 RGGIT, debe notificarse una comunicación al obligado tributario. Y en las liquidaciones que se dicten no se exigirán intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en período voluntario abierto con la notificación de la liquidación (art. 135.2 RGGIT).

Finalmente, el art. 130 RGGIT regula el **procedimiento para rectificar tales declaraciones tributarias** (comunicaciones de datos y solicitudes de devolución), si el obligado tributario considera que la liquidación provisional dictada ha perjudicado de cualquier manera sus intereses legítimos o cuando pudiera proceder una liquidación por importe superior o una menor devolución. Cuando la Administración haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario puede solicitar la rectificación solamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo diferente del invocado en la solicitud del obligado (así sucede cuando la solicitud de rectificación afecta a elementos de la obligación tributaria que no han sido regularizados mediante la liquidación provisional). Por otro lado, cuando de la rectificación resulte una cantidad a ingresar, la Administración exigirá los

intereses de demora correspondientes; si bien para calcularlos no se tiene en cuenta el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración inicial hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la declaración practicada con relación a la declaración inicial.



### 3. La autoliquidación

#### 3.1. Concepto y ámbito de aplicación

Las **autoliquidaciones** son las declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar<sup>7</sup>.

<sup>(7)</sup> Artículo 120 LGT

#### La LGT del 2003

La LGT del 2003 define y regula las autoliquidaciones, a diferencia de la anterior LGT de 1963, cuestión que venía siendo reclamada reiteradamente por la doctrina.

#### La generalización de las autoliquidaciones

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

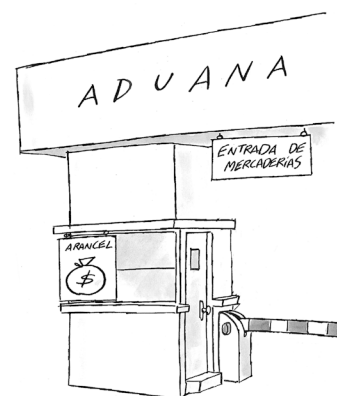
Sin embargo, tras la reforma del sistema tributario de 1978 –en la que se aprobó el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas–, se masifican las relaciones tributarias por el hecho de que existen millones de contribuyentes, produciéndose el consiguiente desplazamiento hacia los obligados tributarios de tareas de colaboración en la gestión del tributo a través de la generalización de las autoliquidaciones.

De este modo, en cuanto al **ámbito de aplicación** de las autoliquidaciones:

a) En el sistema tributario estatal, se aplica a la mayoría de impuestos. Solamente se excluye la autoliquidación de los Impuestos de Aduanas. En el resto de impuestos estatales, se aplica la autoliquidación de forma obligatoria. En el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la autoliquidación es facultativa<sup>8</sup>. En algunas tasas, se aplica la declaración.

<sup>(8)</sup> Artículo 31 LISD y artículo 64 RISD

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



La autoliquidación se excluye de los impuestos de Aduanas.

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

### 3.2. Contenido de la autoliquidación

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

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

#### Las operaciones de liquidación del obligado tributario

Las operaciones de liquidación que efectúa el obligado tributario presuponen no sólo cálculos aritméticos, sino también la interpretación y aplicación por el particular del ordenamiento jurídico tributario, comenzando por la calificación de los datos y hechos relacionados (determinar si corresponde o no una deducción, si un gasto es deducible...), siendo una operación, desde el punto de vista ontológico, muy diferente de la mera descripción fáctica y que expresa la voluntad del declarante de concretar su prestación en la cuantía obtenida.

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

Por otra parte, hay que mencionar que los arts. 122 LGT y 118 RGGIT prevén que los obligados tributarios pueden presentar autoliquidaciones complementarias y declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda (en este último caso se consideran extemporáneas).

#### Lectura recomendada

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



Las operaciones de liquidación presuponen la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico tributario.

### 3.3. Naturaleza jurídica

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

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

Desde un punto de vista procesal, la autoliquidación no puede recurrirse directamente, ya que:

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 junio de 1978.

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

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

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

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

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

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

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

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

### 3.4. Procedimiento de rectificación de la autoliquidación

Según dispone la LGT<sup>9</sup>, cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento regulado reglamentariamente.

<sup>(9)</sup>Artículo 120.3 LGT y artículos 126 a 129 RGGIT

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

#### El plazo de seis meses

El plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria también abonará el interés de demora<sup>10</sup>.

<sup>(10)</sup>Artículo 32.2 LGT

De conformidad con lo previsto en el artículo 126 RGGIT, la solicitud solamente puede efectuarse tras la presentación de la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación o el derecho a solicitar la correspondiente devolución.

#### Lectura recomendada

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

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

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

Finalizadas las actuaciones, según el art. 127.4 RGGIT, se notificará al obligado tributario la propuesta de resolución para que, en el plazo de 15 días a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que estime oportuno, a no ser que la rectificación acordada coincida con la solicitada por el interesado, en cuyo caso se notificará sin más trámite la liquidación que se practique.

El procedimiento finaliza, tal como señala el art. 128 RGGIT, mediante resolución en la que se acuerde o no la rectificación de la autoliquidación. Dicho acuerdo deberá motivarse cuando sea denegatorio o bien cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el obligado tributario.

En el caso de que se acuerde rectificar la autoliquidación, la resolución incluirá una liquidación provisional cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario. La Administración no podrá dictar una nueva liquidación en relación con el objeto de la rectificación de la autoliquidación, a no ser que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación.

Si se reconoce el derecho a obtener una devolución, debe determinarse el importe de la misma y los intereses de demora a abonar (la base sobre la que se aplica el tipo de interés tiene como límite el importe de la devolución reconocida).

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

#### **Especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones presentadas en relación con el IRPF**

Con efectos a partir del 30 de diciembre de 2017, el RD 1074/2017 ha introducido un nuevo artículo 67.bis en el RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que, bajo la rúbrica "Rectificación de autoliquidaciones", pretende simplificar la subsanación voluntaria de errores cometidos en la presentación de las autoliquidaciones relativas al impuesto, lo que se considera un avance en las medidas de asistencia y ayuda en la confección de las declaraciones para la solicitud de rectificación de autoliquidaciones.

En concreto, frente a la vía tradicional para la presentación de una solicitud de rectificación de autoliquidación con la que subsanar un error que hubiera perjudicado al propio obligado tributario, se prevé, como vía alternativa, la utilización del propio modelo de declaración aprobado por el Ministro de Hacienda y Función Pública.

### 3.5. Procedimiento de devolución

Por último, hay que hacer referencia al procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos. Esta materia se regula en los artículos 124 a 127 de la LGT y 122 a 125 RGGIT. Por su parte, los artículos 131 y 132 RGGIT regulan el procedimiento para la ejecución de las devoluciones tributarias.

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

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

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

Asimismo, el art. 122 RGGIT considera como una devolución de este tipo los abonos a cuenta que deba efectuar la Administración tributaria como anticipos de deducciones a practicar sobre cualquier tributo.

Respecto a la **iniciación** del procedimiento, dispone la LGT 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.

Artículo 124 LGT (y, en el mismo sentido, el artículo 123 RGGIT).

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

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

Finalmente, la LGT<sup>11</sup> regula la **terminación** del procedimiento de devolución. El procedimiento de devolución terminará, según este precepto, por el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada, por caducidad (por la inactividad del obligado tributario que conduzca a la paralización del procedimiento, según el artículo 104.3 de la LGT) o por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.

(11) Artículo 127 LGT

Según el art. 125.1 RGGIT, el acuerdo que reconoce el derecho a la devolución solicitada se entiende notificado por la percepción de la transferencia bancaria o, en su caso, del cheque.

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

#### **El interés de demora devengado**

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

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

Al respecto, el art. 125.2 RGGIT establece que la base sobre la que se aplicará el tipo de interés tiene como límite el importe de la devolución solicitada en la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud.

## 4. La comprobación tributaria

### 4.1. Concepto y clases

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

A esta actividad comprobante hace referencia la LGT al establecer que:

la Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto.

Artículo 115.1 LGT

Existen dos tipos de comprobación:

- 1) Inquisitiva o comprobación en sentido estricto.
- 2) Formal. Dentro de ella, es posible diferenciar entre:
  - Verificación de datos.
  - Comprobación limitada.
  - Comprobación de valores.
  - Comprobación de obligaciones formales, reguladas en los artículos 144 a 154 RGGIT.

#### Lectura recomendada

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

### 4.2. Diferencias entre comprobación inquisitiva e investigación

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

La comprobación tiene por objeto contrastar los hechos imponderables o circunstancias declarados, en tanto que la investigación tiene por objeto hechos imponderables o circunstancias no declarados. Por lo tanto, como señala Ferreiro, se comprueba lo declarado, mientras que se investiga lo no declarado.

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

Ambas actuaciones, comprobación inquisitiva e investigación, se confunden dentro de la inspección al tener en común, por un lado, que es la inspección quien tiene atribuida



la competencia para su desarrollo, según el artículo 140.a) y b) de la LGT. Por otro lado, la LGT regula conjuntamente los medios utilizados en ambas actividades (art. 142 LGT).

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

### 4.3. Diferencias entre comprobación formal e inquisitiva

Junto a esta comprobación inquisitiva en sentido estricto, existe otra comprobación de menor alcance, en relación con las autoliquidaciones, dando lugar a las liquidaciones provisionales. Se trata de la comprobación formal o abreviada.

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

**a) En cuanto al objeto.** La comprobación formal se centra, básicamente, en el control de los datos consignados en las autoliquidaciones presentadas. La inquisitiva, en la investigación de hechos impositivos no declarados o incorrectamente declarados.

**b) En cuanto a la competencia.** La comprobación formal es competencia de los órganos de gestión, de acuerdo con el artículo 117.e), f), g) y h) de la LGT, aunque el artículo 141.d) y h) de la LGT atribuye a la inspección competencias en materia de comprobación limitada y de comprobación de valores. La comprobación inquisitiva, por su parte, compete a los órganos de la inspección de los tributos<sup>12</sup>.

<sup>(12)</sup>Artículo 141.b) LGT

**c) En cuanto a los medios empleados.** En la comprobación formal no se puede solicitar la contabilidad mercantil, mientras que en la inquisitiva se pueden solicitar todos los documentos que sean precisos, con amplias facultades de la inspección de los tributos.

**d) En cuanto al modo de realización.** La comprobación formal se efectúa automáticamente (por el cruce de datos informático), mientras que la inquisitiva se lleva a cabo ocasionalmente, en general cuando la inspección sospecha que existe un fraude fiscal.

**e) En cuanto a los efectos.** La comprobación formal genera liquidaciones provisionales (con trámite de alegaciones). La inquisitiva genera, fundamentalmente, liquidaciones definitivas.

## 5. La verificación de datos

### 5.1. Concepto y medios de verificación

La **verificación de datos** es un tipo de comprobación formal o abreviada que ya existía en la LGT de 1963, y que tiene por objeto el examen sistemático de las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios mediante el tratamiento informático, dando lugar, en su caso, a liquidaciones provisionales, coloquialmente conocidas como "paralelas" (o, como las denominaba la LGT de 1963, tras su reforma en 1995, liquidaciones provisionales de oficio).

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

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

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

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

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

### 5.2. Competencia y supuestos

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

Tal como establece la LGT<sup>13</sup>, el procedimiento de verificación de datos puede iniciarse en cuatro **supuestos**:

#### Lectura recomendada

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

#### Rectificación de discrepancias de datos

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



La Administración promueve el uso de soportes que permitan el tratamiento informático.

<sup>(13)</sup> Artículo 131 LGT

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

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

3) 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.

4) 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.

### 5.3. Procedimiento de verificación de datos

En cuanto al procedimiento a seguir en la verificación de datos<sup>14</sup>, dura como máximo seis meses, una vez que se ha iniciado, aunque no existe plazo previsto para iniciarlo (el plazo será el de la prescripción).

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

#### Las denominadas *liquidaciones paralelas*

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

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

#### Cruce de declaraciones

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

<sup>(14)</sup> Artículos 132 y 133 LGT

#### Lectura recomendada

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

Respecto a la **tramitación** del procedimiento de verificación de datos, hay que destacar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 155.2 RGGIT, con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria puede acordar motivadamente la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo ha de notificarse al obligado tributario.

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

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

Finalmente, en el trámite de alegaciones, de 10 días desde el día siguiente al de la notificación de la propuesta de liquidación (artículo 155.3 RGGIT), se pone de manifiesto el expediente para que los interesados puedan presentar las mismas, así como los documentos o justificantes que estimen oportunos.

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

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

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

#### **Modificación de datos por prueba en contrario**

El obligado tributario sólo puede modificar los hechos contenidos en su autoliquidación o declaración mediante prueba en contrario. Si discrepa de los datos que tiene en poder la Administración, obtenidos de declaraciones de terceras personas, se deberán contrastar los datos requiriendo al declarante para que ratifique y aporte prueba de tales datos (art. 108.4 LGT).

En los casos en los que la liquidación dictada arroje una cantidad a devolver al obligado tributario, la liquidación de intereses de demora se realizará en virtud del art. 156.2 RGGIT, siguiendo el procedimiento previsto para la devolución de ingresos indebidos o del procedimiento relativo a la devolución derivada de la normativa de un tributo.

## 6. La comprobación limitada

### 6.1. Concepto

La **comprobación limitada** es una figura nueva de la LGT del 2003<sup>15</sup> que, a pesar de encuadrarse en la comprobación formal de la actuación del obligado tributario en relación con sus autoliquidaciones o declaraciones, se parece a una "mini-inspección". Se produce en aquellos casos en que los órganos de gestión consideran que no es suficiente con una simple verificación de datos.

<sup>(15)</sup>Artículos 136 a 140 LGT

#### Lectura recomendada

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

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

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

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

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

En cambio, el RGGIT, en su art. 163, detalla algunos supuestos en los que, entre otros, puede iniciarse el procedimiento de comprobación limitada:

- Cuando se adviertan errores en el contenido de las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes o discrepancias entre los datos declarados o justificantes aportados y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria.
- Cuando proceda comprobar todos o algún elemento de la obligación tributaria en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o solicitudes.

- Cuando, de conformidad con los antecedentes obrantes en poder de la Administración, se ponga de manifiesto la obligación de declarar o la realización del hecho imponible o del presupuesto de hecho de una obligación tributaria sin que conste la presentación de la autoliquidación o declaración.

## 6.2. Medios de comprobación

En cuanto a los **medios** empleados, a diferencia de la verificación de datos, puede extenderse al examen de registros y documentos, salvo la contabilidad mercantil (que solamente es posible para la inspección) y a la información facilitada por terceros.

### Actuaciones de la Administración Tributaria

La Administración Tributaria podrá realizar las siguientes actuaciones<sup>16</sup>:

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

### El examen de la contabilidad

Ahora bien, si en el curso del procedimiento el obligado tributario aporta, sin mediar requerimiento previo, la documentación contable para acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los efectos de comprobar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración tributaria. Sin embargo, también se establece que esta aportación voluntaria no tendrá efectos preclusivos en procedimientos posteriores (es decir, que en un procedimiento posterior de inspección se podrá volver a comprobar esta contabilidad).

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

<sup>(16)</sup> Artículos 136.2 LGT

### Lectura recomendada

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

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

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

### 6.3. Procedimiento de comprobación limitada

En cuanto al procedimiento<sup>17</sup> que cabe seguir en la comprobación limitada, debe durar, como máximo, seis meses una vez que se ha iniciado, aunque no existe plazo previsto para comenzar y, por lo tanto, el plazo será el de prescripción de cuatro años.

(17) Artículos 137 a 139 LGT y 163 a 165 RGGIT

El procedimiento se **inicia** de oficio, mediante comunicación en la que se concreten la naturaleza y el alcance de las actuaciones y se informe al obligado de sus derechos y obligaciones (art. 137 LGT). Puede contener la propuesta de liquidación en los casos en que la Administración disponga de los datos suficientes para practicarla (generalmente, esto sucederá cuando el contribuyente no haya presentado declaración o autoliquidación).

Respecto a la **tramitación** del procedimiento, se debe dar la comparecencia del obligado el día y hora señalados en la comunicación, a los efectos de aportar los documentos y demás elementos solicitados (art. 138 LGT). Las actuaciones se documentan en diligencias (como las de la inspección). Debe existir una propuesta de liquidación, debidamente motivada, así como un trámite de alegaciones de 10 días a partir del día siguiente a la notificación de la propuesta (artículo 164.4 RGGIT).

Según el art. 164.1 RGGIT, con carácter previo al plazo de alegaciones, la Administración tributaria puede acordar motivadamente la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Acuerdo que deberá ser notificado al obligado tributario. Por otra parte, la Administración tributaria puede prescindir del trámite de alegaciones cuando la resolución contenga manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria del obligado como consecuencia de la comprobación realizada (art. 164.4 RGGIT).

La forma principal de **terminación** del procedimiento es la liquidación provisional, que debe contener: la deuda comprobada, las actuaciones desarrolladas, la relación de hechos y fundamentos de derecho, el importe de la liquidación, confirmando o modificando la propuesta (art. 139 LGT). Otra forma de finalización es la resolución que manifiesta que no procede regularizar la



situación tributaria del obligado tributario. Esta resolución tiene naturaleza de liquidación provisional, cuyo contenido es dar este estatus a una autoliquidación.

Cuando la liquidación resultante arroje una cantidad a devolver, se liquidarán los intereses de demora conforme al procedimiento de devolución de ingresos indebidos o conforme al procedimiento de devolución derivado de la normativa de un tributo (art. 165 RGGIT).

También puede terminar por caducidad, si se supera el plazo máximo de duración del procedimiento, en cuyo caso será posible que se inicie otro procedimiento dentro del período de prescripción. Finalmente, puede finalizar por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.

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

(18) Artículo 140 LGT

Mientras no prescriba la deuda, podrá rectificarse dicha liquidación<sup>18</sup>, aunque no mediante un procedimiento (de inspección o de comprobación limitada) directamente dirigido al mismo objeto, esto es, a la misma obligación por el mismo período.

Sólo podrá rectificarse como consecuencia de que se descubran nuevos hechos o circunstancias en el seno de un procedimiento abierto en relación con otro objeto o con otro sujeto diferente.

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

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

## 7. La comprobación de valores

### 7.1. Concepto y ámbito de aplicación

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

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

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

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

Según el artículo 134.1 de la LGT, no procederá la comprobación de valores cuando el obligado tributario haya utilizado los valores publicados por la propia Administración en aplicación de alguno de los medios enumerados en el artículo 57 de la LGT.

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

#### Las normas de cada tributo

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

#### En la práctica

Donde mayor aplicación tiene la comprobación de valores en la práctica es en las transmisiones de inmuebles.

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

## 7.2. Procedimiento de comprobación de valores

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

De ahí que la resolución de este tipo de comprobación no sea susceptible de impugnación autónoma. Sin embargo, sí puede promoverse la tasación pericial contradictoria. Lo que es impugnable es la liquidación basada en el valor resultante de la comprobación. En dicha impugnación, podrán plantearse cuestiones relativas a la valoración<sup>19</sup>.

(19) Artículo 134.3 LGT

El procedimiento se **inicia** de oficio, comunicándose al interesado; aunque si la Administración puede modificar el valor declarado sin más averiguaciones, se inicia con la notificación del valor comprobado<sup>20</sup>.

(20) Artículo 134.1 LGT

Respecto a su **tramitación**, tras serle comunicada al interesado, la Administración realizará las actuaciones de comprobación utilizando los medios pertinentes. Tales actuaciones deberán llegar al interesado, quien habrá de facilitar su práctica<sup>21</sup>. Si el valor determinado por la Administración es distinto del declarado por el obligado, se le comunicará la propuesta de valoración al notificarle la propuesta de liquidación, y deberá motivarse la propuesta de valoración, con expresión de los medios y criterios empleados<sup>22</sup>.

(21) Artículo 134.2 LGT

(22) Artículos 134.3 LGT y 160.3 RGGIT

### La motivación de la comprobación de valores

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

Una vez transcurrido el plazo de alegaciones, el procedimiento acaba con la determinación del valor resultante de la comprobación, el valor comprobado. Este valor comprobado servirá de base a la liquidación administrativa y se le notificará al interesado (aunque, por lo general, la notificación se haga con el propio acto de liquidación). El plazo máximo de duración de este procedimiento, de acuerdo con el artículo 134.1 de la LGT, es de seis meses: plazo para notificar la valoración o, en su caso, la liquidación.

### Los medios de comprobación de valores

Los medios de comprobación de valores son los siguientes<sup>23</sup>:

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

(23) Artículos 57.1 LGT y 158 RGGIT

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

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

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

### Los informes periciales

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

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

### Valor asignado para la tasación de fincas hipotecadas

De acuerdo con la doctrina legal según STS de 7 de diciembre de 2011, la utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el artículo 57.1.g LGT (valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria) no requiere ninguna carga adicional para aquella respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse.

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

En el caso de que la ley lo prevea, el resultado de la comprobación de valores también puede tener efectos respecto a otros obligados tributarios. En estos casos, la Administración queda vinculada por el valor en relación con los demás interesados. Así, la ley de cada tributo puede establecer la obligación de notificar a cada uno de los interesados el valor comprobado para que puedan impugnar o promover la tasación pericial contradictoria<sup>24</sup>.

#### La extensión de los efectos

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

<sup>(24)</sup> Artículo 134.4 LGT

Cuando en un procedimiento posterior el valor comprobado se aplique a otros interesados, éstos podrán promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria. Si de la impugnación o de la tasación pericial contradictoria promovida por un obligado tributario resulta un valor distinto, éste será aplicable al resto de obligados<sup>25</sup>.

(25) Artículo 134.5 LGT

### 7.3. Tasación pericial contradictoria

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

#### Lectura recomendada

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

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

Los **efectos** de la presentación de la solicitud o la reserva de promoverla son los que suspenden la ejecución del acto de liquidación y del plazo para recurrir<sup>26</sup>.

(26) Artículo 135.1, pfo. 3, LGT

La tasación pericial contradictoria es **acordada** por el órgano que entiende del recurso. Puede plantearse respecto a la valoración realizada por un dictamen de perito de la Administración, o bien respecto de comprobaciones realizadas por otros medios. En el segundo caso, se acudirá a un perito de la Administración para que facilite su valoración, que será la que se contrastará con la del perito propuesto por el obligado tributario. El procedimiento de tasación pericial contradictoria se encuentra desarrollado en los artículos 161 y 162 RGGIT.

Si el dictamen del perito que aporta la Administración no excede en más del 10% y no es superior en 120.000 € a la realizada por el del obligado tributario, prevalece ésta última<sup>27</sup>.

(27) Artículo 135.3 LGT

En caso contrario, debe designarse un tercer perito, cuya valoración será la definitiva, sin que pueda sobrepasar el valor señalado inicialmente por la Administración en su comprobación, ni rebajar los del valor declarado<sup>28</sup>. El tercer

(28) Artículo 135.4 LGT

perito será designado según el turno correlativo dentro de la lista proporcionada por el correspondiente colegio o asociación profesional a principios de cada año.

## Ejercicios de autoevaluación

### De selección

#### 1. La autoliquidación tributaria...

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

#### 2. La declaración tributaria...

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

#### 3. La autoliquidación...

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

#### 4. En la verificación de datos...

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

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

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

#### 6. La comprobación de valores...

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

### Caso práctico

El Sr. García, al poco tiempo de presentar su autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio del 2015, recibe una notificación de la Agencia tributaria en la que se le requiere la justificación del número de la cuenta de ahorro vivienda de la que es titular, y en la que ha realizado aportaciones que ha deducido de dicho impuesto.

Por otra parte, el Sr. Pérez, soltero y de 55 años de edad, tres meses después de haber presentado su autoliquidación por el IRPF correspondiente al ejercicio del 2015, recibe una notificación de la Agencia tributaria, conteniendo una propuesta de liquidación provisional.

En dicha propuesta de liquidación provisional, los órganos de gestión muestran sus discrepancias con la presentada por el contribuyente en relación con el importe de la reducción de la base imponible por mínimo personal. Según la Administración, el Sr. Pérez se equivocó al aplicar sobre la base imponible la reducción prevista para contribuyentes de más de 65 años, de importe superior a la reducción general por mínimo personal, que es la que a él le correspondía.

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

Finalmente, el Sr. González, que se dedica al ejercicio profesional de la abogacía, recibe también una notificación de la Agencia tributaria, al poco tiempo de haber presentado su autoliquidación del IRPF correspondiente al ejercicio del 2015.

La Administración tributaria le comunica que se inician actuaciones de comprobación en relación con el IRPF del 2015, y que debe aportar los libros registro de ingresos, gastos, bienes de inversión y provisiones de fondos y suplidos.

a) ¿Qué tipo de comprobación tributaria es la que se lleva a cabo en relación con el IRPF del 2015 de cada uno de los tres sujetos del supuesto de hecho? ¿Cuál es el objeto de comprobación tributaria en cada caso?

b) ¿Qué sucede si el Sr. Pérez manifiesta su disconformidad con los datos que obran en poder de la Administración suministrados por terceros?

c) ¿Pueden los órganos de gestión de la Administración tributaria exigir al Sr. González la presentación de los libros registro? ¿Qué limitaciones tiene la Administración para examinar documentación en estos procedimientos?



## Solucionario

### Ejercicios de autoevaluación

1. c

2. b

3. c

4. c

5. a

6. a

### 7. Caso práctico

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

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

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

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

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

La competencia para desarrollar la verificación de datos está atribuida a los órganos de gestión, de acuerdo con el art. 1 RGIT: "Los órganos con funciones en materia de gestión tributaria podrán efectuar la comprobación formal de los actos consignados en las declaraciones tributarias presentadas." La LGT también incluye esta potestad en el ámbito de la gestión, si bien, en su art. 131 se refiere de forma genérica a la Administración tributaria.

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

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

En segundo lugar, cuando "los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración Tributaria". En estos casos, la Administración dispone de elementos de prueba, de información o sobre el hecho imponible o sobre la cuantificación de la deuda, que no coinciden con los declarados por el sujeto pasivo. Suele producirse por el cruce de las decla-

raciones con los datos que tiene en su poder la Administración, obtenidos por el deber de información de terceros. Es lo que ocurre, por ejemplo, con las retenciones. Este supuesto es el que justifica el inicio de las actuaciones de comprobación en relación con las retenciones consignadas por el Sr. Pérez.

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

Finalmente, también se pueden iniciar actuaciones de verificación de datos "cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas". En este caso se encuentra la comprobación iniciada en relación con la justificación del número de la cuenta de ahorro vivienda del Sr. García.

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

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

Según el art. 136.1 LGT, se refiere a la comprobación de "los hechos, actos, situaciones, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria". Se produce en aquellos casos en los que los órganos de gestión consideran que no es suficiente con una simple verificación de datos. La LGT no regula los supuestos en los que es procedente la comprobación limitada, a diferencia de lo que sucede respecto de la verificación de datos.

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

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

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

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

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

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

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

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

Ahora bien, como señala el art. 136.3 LGT, no se puede pedir información a terceros sobre movimientos financieros. Si bien se puede solicitar al obligado tributario la justificación do-

cumental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o la cuota de una obligación tributaria.

