

Procediments de gestió tributària

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00181407



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. La gestió tributària	7
1.1. Concepte i funcions de la gestió tributària	7
1.2. Procediments principals de gestió tributària	9
2. La declaració i l'autoliquidació	11
2.1. Concepte de <i>declaració</i>	11
2.2. Objecte i subjectes obligats a presentar la declaració	13
2.3. Efectes de la presentació de la declaració	14
2.4. Concepte d'autoliquidació	14
2.5. Contingut de l'autoliquidació	15
2.6. Naturalesa jurídica de l'autoliquidació	18
3. Procediments de determinació del deute tributari	20
3.1. Procediment iniciat mitjançant declaració	20
3.2. Procediment de rectificació d'autoliquidacions i declaracions ...	22
3.3. Procediment de devolució	27
3.4. Procediment per a l'execució de les devolucions	30
3.5. Procediment per al reconeixement de beneficis fiscals	31
3.6. Procediment del compte corrent tributari	32
4. La comprovació tributària	35
4.1. Concepte i classes	35
4.2. Diferències entre comprovació inquisitiva i investigació	35
4.3. Diferències entre comprovació formal i inquisitiva	36
5. Procediments de comprovació tributària	38
5.1. Procediment de verificació de dades	38
5.2. Procediment de comprovació limitada	40
5.3. Procediment de comprovació de valors	45
5.4. Procediments de comprovació d'obligacions formals	52
Activitats	59
Exercicis d'autoavaluació	60
Solucionari	62

Introducció

Els procediments de gestió tenen una doble funció. D'una banda, estan encaminats, bàsicament, a la determinació del deute tributari: la recepció i tramitació de declaracions, autoliquidacions i comunicacions de dades. D'aquí la seva importància, ja que si el deute està líquid, serà exigible i hi entraran en joc el procediment de recaptació i, fins i tot, en funció de les circumstàncies, és possible que s'iniciï el procediment inspector, el sancionador o el de revisió.

Els òrgans de gestió tributària han anat assumint noves funcions, de manera que ja no només liquiden els deutes, sinó que també comproven la situació tributària dels obligats. Així doncs, en l'actualitat, són una part molt important dins de l'Administració tributària. Al mateix temps, la normativa ha anat atribuïnt a l'obligat tributari més obligacions de caràcter formal, incloent-hi la quantificació del tribut per mitjà de les autoliquidacions.

Precisament, els procediments de gestió se solen iniciar, generalment, a través de dues actuacions de l'obligat tributari: l'autoliquidació o la declaració. En la primera l'obligat també fa operacions de quantificació del deute tributari, mentre que en el cas de la declaració, aquesta sempre és seguida d'una activitat liquidadora per part de l'Administració. Ara bé, en el nostre sistema tributari actual, l'autoliquidació s'ha generalitzat enfront de la declaració.

En el cas de l'autoliquidació, el procediment de gestió s'inicia en aquest moment i pot prescriure l'acció per liquidar el deute sense que hagi intervingut cap actuació administrativa. No obstant això, també és possible que l'Administració comprovi la situació tributària de l'obligat, és a dir, que entri a controlar si el que ha actuat o ha deixat d'actuar l'obligat és correcte.

En aquest sentit, doncs, la segona de les grans funcions dels procediments de gestió consisteix en la comprovació tributària. Són diverses les vies de control dels òrgans de gestió de l'Administració tributària, en funció de l'objecte de la comprovació, i, fonamentalment, es distingeix la verificació de dades, la comprovació limitada, la comprovació de valors i la comprovació d'obligacions formals. En cada cas, els mitjans de comprovació que es poden exercir són diferents i l'abast de l'actuació de control també varia.

Objectius

Els objectius principals que s'han d'assolir mitjançant l'estudi d'aquesta matèria són els següents:

- 1.** Identificar el paper que exerceix la declaració tributària en el si del procediment de gestió.
- 2.** Comprendre el contingut complex d'una autoliquidació tributària i les seves repercussions en el procediment de gestió.
- 3.** Individualitzar els procediments de rectificació i de devolució en el cas d'autoliquidacions.
- 4.** Distingir les vies de comprovació de la situació tributària dels obligats de què disposa l'Administració.
- 5.** Conèixer l'abast i els límits del procediment de verificació de dades.
- 6.** Delimitar els mitjans de comprovació i les conseqüències de la iniciació d'un procediment de comprovació limitada.
- 7.** Dominar el règim de la comprovació de valors i, en particular, el de la taxació pericial contradictòria.
- 8.** Entendre el contingut, l'objecte i els efectes dels procediments de comprovació d'obligacions formals.

1. La gestió tributària

1.1. Concepte i funcions de la gestió tributària

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

La LGT assenyala altres **funcions** que també s'inclouen en la gestió tributària¹, com ara:

⁽¹⁾Art. 117 LGT

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

La llista de funcions de la gestió tributària en la LGT

Aquest article 117 LGT conté una llista molt àmplia, encapçalada per la funció principal, consistent en la recepció i tramitació de declaracions, autoliquidacions i sol·licituds dels obligats tributaris.

A partir d'aquestes funcions se'n poden derivar d'altres, com és el cas de la realització d'actuacions de control:

- Verificació de dades
- Comprovació de valors
- Comprovació limitada
- Comprovació d'obligacions formals

I fruit d'aquestes actuacions de control, es pot derivar la pràctica de liquidacions o la realització de devolucions.

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

En conseqüència, l'activitat de gestió, com assenyala Pérez Royo, té un caràcter generalista, a diferència de la funció més especialitzada que duen a terme, per la seva banda, la inspecció i la recaptació.

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

S'entén per **òrgans de gestió tributària** els de caràcter administratiu que exerceixin les funcions que preveu l'article 117 LGT, així com aquells altres que tinguin atribuïdes competències en matèria de gestió tributària en les normes d'organització específica².

⁽²⁾Art. 116 RGGIT

Els procediments de gestió tributària³ es poden **iniciar** de les maneres següents:

⁽³⁾Art. 118 LGT i 117 RGGIT

a) Mitjançant una autoliquidació, una comunicació de dades o qualsevol altra classe de declaració. Aquesta manera d'iniciar-se la gestió tributària, a través del deure que imposa la llei a l'obligat tributari de comunicar la realització del fet imposable i les seves circumstàncies, és la normal o ordinària.

L'autoliquidació, la declaració i la comunicació de dades

La declaració del fet imposable o les seves circumstàncies té lloc en molt poques figures del sistema tributari actual. La majoria de les figures impositives utilitzen la tècnica de l'autoliquidació.

La comunicació de dades, segons l'article 121 LGT, és "la declaració presentada per l'obligat tributari davant l'Administració perquè aquesta determini la quantitat que, si escau, resulti a retornar. S'entén sol·licitada la devolució mitjançant la presentació de la comunicació esmentada". Un supòsit era el de la comunicació de dades que preveu la LIRPF de 1998 perquè l'Administració tributària calculés l'import de la devolució als qui no estaven obligats a declarar.

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

Exemples de sol·licitud de l'obligat tributari

La sol·licitud de l'obligat tributari d'informació oral en les oficines de l'Administració tributària, o bé la sol·licitud del contribuent perquè l'Administració li confeccioni la declaració de l'IRPF, o bé la sol·licitud d'un certificat tributari.

c) D'ofici. Escau l'inici d'ofici en els supòsits en què, tant si hi ha declaració o autoliquidació de l'obligat tributari com si no n'hi ha, l'Administració té en poder seu les dades o els antecedents suficients que li permeten dur a terme la seva activitat sense necessitat d'acudir a les actuacions d'investigació, és a dir, la denominada *activitat de comprovació formal*.

L'inici d'ofici del procediment de gestió tributària

Es tracta d'una forma d'inici que és marginal o excepcional, ja que té lloc mitjançant una activitat administrativa de comprovació per a corregir l'incompliment o compliment defectuós del deure de contribuir. Aquesta activitat la duen a terme els òrgans de gestió.

Així succeeix, per exemple, quan el subjecte passiu no presenta l'autoliquidació de l'IRPF, però l'Administració, per les dades de les retencions, coneix la situació tributària d'aquest subjecte. En aquests casos desenvolupen el procediment directament els òrgans de gestió, ja que a partir de la reforma de 1995 de la LGT, els òrgans de gestió tenen facultats per a efectuar comprovacions formals, basant-se en dades que ja tenen (mitjançant un control massiu de les declaracions presentades i encreuant dades). Amb base en aquesta comprovació, es pot desenvolupar el procediment de gestió, que pot concloure amb l'emissió d'una liquidació provisional.

1.2. Procediments principals de gestió tributària

La LGT, en l'article 123.1, detalla els procediments principals de gestió, que són objecte d'anàlisi més endavant. En particular, esmenta els següents:

- Procediment de devolució iniciat mitjançant autoliquidació, sol·licitud o comunicació de dades (art. 124 a 127 LGT i 122 a 125 RGGIT)
- Procediment iniciat mitjançant declaració (art. 128 a 130 LGT i 133 a 135 RGGIT)
- Procediment de verificació de dades (art. 131 a 133 LGT i 155 i 156 RGGIT)
- Procediment de comprovació de valors (art. 134 i 135 LGT i 157 a 162 RGGIT)
- Procediment de comprovació limitada (art. 136 a 140 LGT i 163 a 165 RGGIT)

D'altra banda, l'article 123.2 LGT assenyala que reglamentàriament es poden regular altres procediments de gestió tributària, als quals és aplicable el que disposa el capítol II del títol III de la LGT. Això és precisament el que ha fet el RGGIT. En efecte, als procediments regulats en la LGT, el RGGIT ha afegit els següents:

- Procediment de rectificació d'autoliquidacions (art. 126 a 129 RGGIT)
- Procediment per a la rectificació de declaracions, comunicacions de dades i sol·licituds de devolució (art. 130 a RGGIT)
- Procediment per a l'execució de les devolucions tributàries (art. 131 i 132 RGGIT)
- Procediment per al reconeixement de beneficis fiscals de caràcter pregat (art. 136 i 137 RGGIT)
- Procediment per a la inclusió en el sistema de compte corrent tributari (art. 138 a 143 RGGIT)
- Procediment de rectificació censal (art. 144 a 147 RGGIT)
- Procediment de comprovació del domicili fiscal (art. 148 a 152 RGGIT)
- Actuacions de control de presentació de declaracions (art. 153 RGGIT)
- Actuacions de control d'altres obligacions formals (art. 154 RGGIT)

2. La declaració i l'autoliquidació

Com ja s'ha comentat en el mòdul dedicat a les normes comunes en l'aplicació dels tributs, les actuacions i els procediments tributaris es poden iniciar d'ofici o a instància de l'obligat tributari, mitjançant **autoliquidació, declaració, comunicació**, sol·licitud o qualsevol altre mitjà previst en la normativa tributària. L'Administració tributària pot aprovar models i sistemes normalitzats d'autoliquidacions, declaracions, comunicacions, sol·licituds o qualsevol altre mitjà previst en la normativa tributària per als casos en què es produeixi la tramitació massiva de les actuacions i procediments tributaris. L'Administració tributària ha de posar a disposició dels obligats tributaris els models esmentats en les condicions que assenyali la normativa tributària⁴.

⁽⁴⁾Art. 98.1 i 3 LGT

En l'àmbit de competències de l'Estat, **els models de declaració, autoliquidació i comunicació de dades** els ha d'aprovar el ministre d'Economia i Hisenda, que ha d'establir la forma, el lloc i els terminis de la seva presentació i, si escau, de l'ingrés del deute tributari, i també els supòsits i les condicions de presentació per mitjans electrònics, informàtics i telemàtics. Així mateix, pot aprovar la utilització de modalitats simplificades o especials de declaració, autoliquidació o comunicació de dades i els supòsits en què les dades consignades s'entendran subsistents per a períodes successius⁵, si el contribuent no comunica cap variació en aquestes.

⁽⁵⁾Art. 117.1 RGGIT

Les sol·licituds de devolució

Cada Administració tributària pot aprovar models de sol·licitud de devolució. En les sol·licituds de devolució per les quals no hi hagi un model o formulari específicament aprovat a aquest efecte, segons l'article 117.2 RGGIT l'obligat tributari ha de fer constar les dades necessàries de la devolució que se sol·licita mitjançant un escrit que s'ha de presentar en el lloc i els terminis establerts en la normativa del tribut o per mitjans electrònics, informàtics o telemàtics quan aquests estiguin disponibles.

2.1. Concepte de *declaració*

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

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

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

En concret, la LGT regula la declaració tributària, en disposar que es considerarà declaració tributària tot document presentat davant l'Administració tributària en què es reconegui o es manifesti la realització de qualsevol fet rellevant per a l'aplicació dels tributs. A continuació, s'hi afegeix que reglamentàriament es poden determinar els supòsits en què sigui admissible la declaració verbal o la realitzada mitjançant qualsevol altre acte de manifestació de coneixement. Finalment, es precisa que les opcions que segons la normativa tributària s'hagin d'exercir, sol·licitar o renunciar amb la presentació d'una declaració no es poden rectificar amb posterioritat a aquest moment, tret que la rectificació es presenti en el període reglamentari de declaració⁶.

El concepte de declaració tributària de la LGT

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

De vegades, s'han de presentar juntament amb la declaració altres documents relatius al fet imposable i la seva valoració (testament, relació d'hereus, inventari de béns...).

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

No es pot conceptuar com una declaració tributària, en sentit estricte, la comunicació de dades amb transcendència tributària que tota persona està obligada a proporcionar a l'Administració (d'acord amb les obligacions d'informació de l'article 93 LGT) o les relacions de dades o "declaracions informatives" que periòdicament o eventualment s'hagin de subministrar a l'Administració, en compliment d'un deure legal o d'un requeriment administratiu previ (per exemple, la declaració anual d'operacions amb tercers persones).

Aquestes comunicacions de dades són actuacions del particular que difereixen en el seu pressupòsit, naturalesa, contingut i efectes de la declaració tributària: diferents són els subjectes obligats a fer-les; les potestats i els límits de l'Administració per a requerir-les, així com el contingut i efectes d'aquestes.

La presentació d'una declaració

No implica cap acceptació o reconeixement per part de l'obligat tributari de la procedència de l'obligació tributària.

⁶Art. 119 LGT

Lectura recomanada

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

2.2. Objecte i subjectes obligats a presentar la declaració

L'objecte de la declaració consisteix, d'una banda, en la comunicació d'un fet imposable concret i els seus elements integrants. I, de l'altra, a aquest contingut bàsic se solen afegir els elements de la base imposable o altres de necessaris per a determinar o quantificar el deute tributari (per exemple, la comunicació del patrimoni preexistent en l'ISD).

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

Declaracions complementàries i substitutives

Tenen la consideració de declaracions complementàries⁷ les que es refereixin a la mateixa obligació tributària i període que altres de presentades amb anterioritat, en què s'inclouguin noves dades no declarades o es modifiqui parcialment el contingut de les presentades anteriorment, que subsistiran en la part no afectada, mentre que tenen la consideració de declaracions substitutives les que es refereixin a la mateixa obligació tributària i període que altres de presentades amb anterioritat i que les reemplacin en el seu contingut.

En els supòsits que preveu l'article 128 LGT (iniciació del procediment de gestió tributària mitjançant una declaració), només es poden presentar declaracions complementàries o substitutives abans de la liquidació corresponent a la declaració inicial. En aquest cas, la liquidació que es practiqui prendrà en consideració les dades completades o substituïdes.

Després de la liquidació, l'obligat tributari que pretengui modificar el contingut d'una declaració presentada anteriorment n'haurà de sol·licitar la rectificació de conformitat amb el que estableix l'article 130 RGGIT. De la quota tributària resultant de la rectificació s'ha de deduir l'import de la liquidació inicial.

Es poden presentar declaracions complementàries o substitutives d'altres de presentades amb anterioritat en compliment d'una obligació formal.

Quant als **subjectes** obligats a presentar la declaració tributària, es dedueix de l'article 119 LGT que són els obligats tributaris. Però, segons Martín Queralt, com que aquestes declaracions semblen circumscrites a la comunicació del fet imposable o els seus elements integrants, sembla deduir-se que el contribuent és l'únic que pot presentar i ha de presentar la declaració, d'acord amb el que estableixen els articles 36.2 i 29.c LGT.

Una qüestió diferent, i que no es resol en la LGT, és si el deure de declarar és de caràcter personalíssim i l'ha de complir el mateix subjecte obligat o és susceptible que el prestin altres persones. Com que és un deure que forma part de les prestacions exigides al subjecte passiu del tribut i la posició del subjecte passiu no es pot alterar pel principi d'indisponibilitat de l'obligació tributària (art. 18 LGT), no sembla possible el seu compliment per part d'un tercer (Martín Queralt). En canvi, sí que es pot complir aquest deure mitjançant representació, ja que la declaració es limita a la mera relació de fets, sense que impliqui l'acceptació del gravamen.

⁽⁷⁾ Art. 118 RGGIT

Contingut essencial

En les declaracions complementàries i substitutives, s'hi ha de fer constar expressament si es tracta d'una modalitat o una altra, l'obligació tributària i el període a què es refereixen.

2.3. Efectes de la presentació de la declaració

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

- 1) Quan la declaració tributària sigui completa i veraç, es compleix amb el deure de presentar-la. Per tant, no és procedent cap sanció per incompliment. En cas contrari, sí.
- 2) S'inicia el procediment de gestió. Posteriorment, és l'Administració la que practica la liquidació basada en la declaració tributària presentada.
- 3) Té efectes probatoris o de vinculació en el procediment per al subjecte que declara, ja que la LGT estableix que les dades i els elements de fet consignats en les autoliquidacions, declaracions, comunicacions i altres documents presentats pels obligats tributaris es presumeixen certs per a ells i aquests només els poden rectificar mitjançant prova en contra⁸.

⁽⁸⁾Art. 108.4 LGT

Els efectes probatoris o de vinculació de la declaració

La declaració té presumpció de certa i és vinculant per al subjecte declarant, però referida als fets, sense que impliqui l'acceptació o el reconeixement de la procedència del gravamen contingut en la liquidació practicada, que posteriorment es pot discutir, fins i tot encara que s'hagi presentat la declaració. El fet que sigui vinculant impedeix la rectificació per part del declarant, excepte prova que va incórrer en error de fet. En aquest cas podria presentar una declaració complementària, incloent-hi els fets nous o rectificats.

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

2.4. Concepte d'autoliquidació

Les autoliquidacions són les declaracions en les quals els obligats tributaris, a més de comunicar a l'Administració les dades necessàries per a la liquidació del tribut i altres de contingut informatiu, fan per si mateixos les operacions de qualificació i quantificació necessàries per a determinar i ingressar l'import del deute tributari o, si escau, determinar la quantitat que resulti a retornar o a compensar⁹.

⁽⁹⁾Art. 120 LGT

La regulació de l'autoliquidació

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

La generalització de les autoliquidacions

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

Però, després de la reforma del sistema tributari de 1978 (en què es va aprovar l'IRPF), es massifiquen les relacions tributàries, perquè existeixen milions de contribuents, i es produeix el consegüent desplaçament cap als obligats tributaris de tasques de col·laboració en la gestió del tribut a través de la generalització de les autoliquidacions.

Així doncs, quant a l' **àmbit d'aplicació** de les autoliquidacions:

a) En el sistema tributari estatal, s'aplica a la majoria d'impostos. Només s'exclou l'autoliquidació dels impostos de duanes. En la resta d'impostos estatals s'aplica l'autoliquidació de manera obligatòria. En el cas de l'impost sobre successions i donacions, l'autoliquidació és facultativa, encara que en determinades comunitats autònomes és obligatòria¹⁰. En algunes taxes també s'aplica la declaració tributària.

⁽¹⁰⁾Art. 31 i 34 LISD

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

c) En l'àmbit autonòmic, s'hi apliquen les autoliquidacions en els tributs propis. No obstant això, en algunes taxes autonòmiques s'aplica la declaració tributària.

2.5. Contingut de l'autoliquidació

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

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

Les operacions de liquidació que efectua l'obligat tributari

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

Lectura recomanada

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

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

D'altra banda, cal esmentar que els obligats tributaris puguin presentar autoliquidacions complementàries i declaracions o comunicacions complementàries o substitutives dins el termini establert per a la seva presentació o després de la finalització d'aquest termini, sempre que no hagi prescrit el dret de l'Administració per a determinar el deute (en aquest últim cas es consideren extemporànies¹¹).

(11) Art. 122.1 LGT

Les **autoliquidacions complementàries** tenen com a finalitat completar o modificar les presentades amb anterioritat i es poden presentar quan en resulti un import a ingressar superior al de l'autoliquidació anterior o una quantitat a retornar o a compensar inferior a l'autoliquidada anteriorment. En els altres casos, cal atènyer-se al que disposa l'apartat 3 de l'article 120 LGT (rectificació de l'autoliquidació).

No obstant això, tret que específicament s'estableixi una altra cosa, quan després de l'aplicació d'una exempció, deducció o incentiu fiscal es produeixi la pèrdua del dret a la seva aplicació per incompliment dels requisits a què estigui condicionat, l'obligat tributari ha d'incloure en l'autoliquidació corresponent al període impositiu en què s'hagi produït l'incompliment la quota o quantitat derivada de l'exempció, deducció o incentiu fiscal aplicat de manera indeguda en els períodes impositius anteriors juntament amb els interessos de demora¹².

(12) Art. 122.2 LGT

Autoliquidacions complementàries

Tenen la consideració d' autoliquidacions complementàries¹³ les que es refereixin a la mateixa obligació tributària i període que altres de presentades amb anterioritat i de les quals resulti un import a ingressar superior o una quantitat a retornar o a compensar inferior a l'import resultant de l'autoliquidació anterior, que subsistirà en la part no afectada.

(13) Art. 119 RGGIT

En les autoliquidacions complementàries ha de constar expressament aquesta circumstància i l'obligació tributària i el període a què es refereixen, i la totalitat de les dades que hagin de ser declarades. A aquests efectes, s'hi han d'incorporar les dades incloses en l'autoliquidació presentada amb anterioritat que no siguin objecte de modificació, les que siguin objecte de modificació i les de nova inclusió.

(14) Art. 120 RGGIT

L'obligat tributari ha de fer la quantificació de l'obligació tributària tenint en compte tots els elements consignats en l'autoliquidació complementària. De la quota tributària resultant de l'autoliquidació complementària s'ha de deduir l'import de l'autoliquidació inicial.

(15) Art. 121 RGGIT

Quan s'hagi sol·licitat una devolució improcedent o per una quantia superior a la que resulti de l'autoliquidació complementària i aquesta devolució no s'hagi efectuat en el moment de presentar l'autoliquidació complementària, es considera finalitzat el procediment de devolució iniciat mitjançant la presentació de l'autoliquidació prèviament presentada.

En cas que s'hagi obtingut una devolució improcedent o per una quantia superior a la que resulti de l'autoliquidació complementària, s'ha d'ingressar la quantitat indegudament obtinguda juntament amb la quota que, si escau, pugui resultar de l'autoliquidació complementària presentada.

Quan un obligat tributari consideri que una autoliquidació ha perjudicat de qualsevol manera els seus interessos legítims, pot instar la rectificació d'aquesta autoliquidació d'acord amb el que estableix l'article 126 RGGIT.

Exemple

La Sra. Bermúdez va presentar la seva autoliquidació de l'IRPF de fa dos exercicis el 19 de juny del passat exercici, per tant, dins el termini reglamentari establert a aquest efecte, i va resultar a ingressar una quota de 1.700 euros. El 7 de març d'aquest exercici, detecta que en aquesta autoliquidació va aplicar incorrectament la deducció per inversió en habitatge habitual, de manera que l'import ingressat al seu moment és inferior al que hauria d'haver efectuat.

La detecció d'un error en l'autoliquidació presentada pel contribuïent s'ha de resoldre mitjançant la presentació d'una autoliquidació complementària en els termes que descriu l'article 122.2 LGT, d'acord amb el qual "les autoliquidacions complementàries tenen com a finalitat complementar o modificar les presentades amb anterioritat i es poden presentar quan en resulti un import a ingressar superior al de l'autoliquidació anterior o una quantitat a retornar o compensar inferior a l'anteriorment autoliquidada".

D'aquesta manera, l'àmbit d'aplicació de les autoliquidacions complementàries es refereix als supòsits en què el contribuïent ha incorregut en un error que incideix directament en els interessos de l'Administració, o bé perquè ha efectuat un ingrés inferior al que correspondria (cas plantejat en aquest supòsit), o bé perquè l'Administració ha efectuat una devolució o, si escau, una compensació, per un import superior a la que derivaria de l'aplicació correcta de la normativa tributària.

Pel que fa al termini per a presentar la corresponent autoliquidació complementària, l'article 122.1 LGT determina que aquesta s'ha d'efectuar dins el termini establert per a la seva presentació, o bé, amb caràcter extemporani, una vegada finalitzat aquell, sempre que, en aquest últim supòsit, no hagi prescrit el dret de l'Administració per a determinar el deute tributari. L'aplicació d'aquesta previsió al cas plantejat ens porta a afirmar que la Sra. Bermúdez disposa fins al dia 1 de juliol de dins de tres exercicis per a poder presentar l'autoliquidació complementària a la seva autoliquidació de fa dos exercicis, ja que és en aquesta data quan es produirà la prescripció del dret de l'Administració per a determinar el deute tributari. En relació amb el còmput del període de prescripció, cal atènyer-se al que preveu l'article 67.1 LGT.

Cal tenir present que l'autoliquidació complementària que presenti la Sra. Bermúdez tindrà la consideració d'extemporània, per la qual cosa hi són aplicables les previsions que conté l'article 27 LGT, és a dir, el recàrrec per declaració extemporània sense requeriment previ. No obstant això, l'import d'aquest recàrrec varia en funció del retard que hi hagi entre la finalització del període voluntari de presentació de l'autoliquidació de fa dos exercicis (és a dir, el dia 30 de juny del passat exercici) i el moment en què es compleixi amb la corresponent obligació (és a dir, el dia en què es presenti l'autoliquidació complementària i es pagui l'import derivat d'aquesta).

Així mateix, s'ha de tenir en compte que durant el termini de prescripció res no impedeix que l'Administració tributària detecti l'error en què ha incorregut el contribuïent en la seva autoliquidació de fa dos exercicis, cas en què pot requerir al contribuïent perquè li faciliti la informació que l'Administració consideri convenient, o bé enviar-li, directament, una liquidació provisional amb la corresponent regularització tributària, i, si escau, s'obre un procediment sancionador.

Comunicacions de dades complementàries i substitutives

Tenen la consideració de comunicacions de dades complementàries¹⁴ les que es refereixin a la mateixa obligació tributària i període que altres de presentades amb anterioritat en què es modifiquin o s'incloguin noves dades de caràcter personal, familiar o econòmic. Les comunicacions de dades presentades amb anterioritat subsistiran en la part no afectada. I tenen la consideració de comunicacions de dades substitutives les que es refereixin a la mateixa obligació tributària i període que altres de presentades amb anterioritat i que les reemplacin en el seu contingut.

Només es poden presentar comunicacions de dades complementàries o substitutives abans que l'Administració tributària, d'acord amb la normativa pròpia de cada tribut, hagi acordat la devolució corresponent o dictat la resolució en què comuniqui que no

escau efectuar cap devolució. En aquest cas, la devolució o resolució administrativa que s'acordi ha de prendre en consideració les dades completades o substituïdes.

Una vegada acordada la devolució o dictada la resolució administrativa a què es refereix l'apartat anterior, l'obligat tributari pot sol·licitar la rectificació de la seva comunicació de dades d'acord amb el que estableix l'article 130 RGGIT.

Sol·licituds de devolució complementàries i substitutives

Tenen la consideració de sol·licituds de devolució complementàries¹⁵ les que es refereixin a la mateixa obligació tributària i període que altres de presentades amb anterioritat, en què s'incloguin noves dades no declarades o es modifiqui parcialment el contingut de les presentades anteriorment, que subsisteixen en la part no afectada. I tenen la consideració de sol·licituds de devolució substitutives les referides a la mateixa obligació tributària i període que altres de presentades amb anterioritat que en reemplacin el contingut.

La presentació d'una sol·licitud de devolució complementària o substitutiva es pot fer abans que l'Administració tributària, d'acord amb la normativa pròpia de cada tribut, hagi acordat la devolució corresponent o dictat la resolució en què comuniqui que no és procedent efectuar cap devolució. En aquest cas, la devolució o resolució administrativa que s'acordi ha de prendre en consideració les dades completades o substituïdes.

Una vegada acordada la devolució o dictada la resolució administrativa a què es refereix l'apartat anterior, l'obligat tributari pot instar la rectificació de la seva sol·licitud de devolució d'acord amb el que estableix l'article 130 RGGIT.

2.6. Naturalesa jurídica de l'autoliquidació

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

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

Des d'un punt de vista processal, no es pot recórrer directament contra l'autoliquidació, ja que, tal com s'indica en la STS de 24 de juny de 1978,

“són simples declaracions tributàries que necessiten un posterior i autèntic acte administratiu de comprovació perquè adquireixin fermesa a l'efecte d'impugnar la naturalesa deguda o indeguda dels ingressos realitzats en el seu compliment.”

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

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

1) Quant al contingut, en la declaració es recullen qüestions de fet. En canvi, en l'autoliquidació s'han de fer, a més, operacions per a quantificar el deute: càlculs aritmètics i operacions de qualificació jurídica, i, en general, d'aplicació de normes.

2) Quant al lloc de presentació, en la declaració, el lloc de presentació és l'oficina de l'Administració tributària corresponent, mentre que en l'autoliquidació, pot ser a més una entitat col·laboradora en la recaptació.

3) Quant als efectes, hi ha diferències tant en els efectes que es produeixen sobre el procediment com en els efectes probatoris o vinculants de totes dues figures.

Les diferències en relació amb els efectes de la declaració i de l'autoliquidació

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

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

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

3. Procediments de determinació del deute tributari

3.1. Procediment iniciat mitjançant declaració

Respecte a la **iniciació** del procediment, la LGT disposa que quan la normativa del tribut ho estableixi, la seva gestió s'inicia mitjançant la presentació d'una declaració per part de l'obligat tributari en què manifesti la realització del fet imposable i comuniqui les dades necessàries perquè l'Administració quantifiqui l'obligació tributària mitjançant la pràctica d'una liquidació provisional¹⁶.

⁽¹⁶⁾Art. 128.1 LGT

L'Administració tributària pot iniciar de nou aquest procediment per a la liquidació del tribut dins el termini de prescripció quan el procediment iniciat mitjançant una declaració hagi acabat per caducat, tal com disposa l'article 128.2 LGT.

La caducitat

Es pot produir perquè s'ha superat el termini màxim de sis mesos de durada del procediment (art. 130.b LGT) o per la paralització del procediment durant tres mesos per una causa imputable a l'obligat tributari (art. 104.3 LGT).

Per tant, el procediment iniciat mitjançant una declaració comença, com a norma general, a instància de part, encara que excepcionalment l'Administració el pot iniciar d'ofici.

Caducitat del procediment iniciat mitjançant una declaració

Segons el que estableix l'article 135 RGGIT, quan es produeixi la caducitat del procediment per incompliment del termini màxim de la seva durada, l'Administració tributària, dins el termini de prescripció, pot iniciar un nou procediment de liquidació d'acord amb el que disposa l'article 128.2 LGT. En aquest cas, es notifica una comunicació a l'obligat tributari amb el contingut que preveu l'article 87 RGGIT. En les liquidacions que es dictin, no s'exigeixen interessos de demora des de la presentació de la declaració fins a la finalització del termini per al pagament en període voluntari obert amb la notificació de la liquidació.

En relació amb la **tramitació** del procediment, cal destacar que l'Administració tributària ha de notificar la liquidació en un termini de sis mesos des de l'endemà de la finalització del termini per a presentar la declaració (o des de l'endemà de la comunicació d'inici del procediment de liquidació quan s'hagi produït la caducitat¹⁷).

⁽¹⁷⁾Art. 129.1 LGT

Termini per a notificar la liquidació

En el cas abans esmentat, que el procediment iniciat mitjançant una declaració hagi acabat per caducat, el termini de sis mesos comença a comptar des de l'endemà de la comunicació de l'Administració per la qual s'iniciï el nou procediment.

En el supòsit de presentació de declaracions extemporànies, el termini de sis mesos comença a comptar des de l'endemà de la presentació de la declaració. No obstant això, aquest precepte precisa que la normativa de cada tribut pot assenyalar terminis diferents per a notificar la liquidació.

L'Administració tributària pot requerir a l'obligat tributari l'aportació de dades o documents, per a això disposa d'un termini de deu dies a partir de l'endemà de la notificació del requeriment¹⁸. Així mateix, l'Administració tributària pot fer requeriments a tercers.

(18) Art. 133.1 LGT

Per a liquidar el deute corresponent, com ja s'ha dit, l'Administració tributària pot utilitzar les dades consignades per l'obligat tributari en la seva declaració. Fetes les actuacions de qualificació i quantificació oportunes, l'Administració tributària ha de notificar, sense cap més tràmit, la liquidació que sigui procedent.

No obstant això, l'Administració també pot usar qualsevol altra dada que tingui en poder seu, pot requerir l'obligat perquè aclareixi les consignades en la seva declaració o en presenti un justificant, com s'ha comentat anteriorment, i pot dur a terme actuacions de comprovació de valors¹⁹.

(19) Art. 129.2 LGT

Segons el que disposen els articles 129.3 LGT i 133.2 RGGIT, quan l'Administració tributària tingui en compte dades diferents de les declarades per l'obligat tributari, li ha de notificar prèviament la proposta de liquidació.

En aquests casos, la liquidació dictada és provisional. L'Administració tributària no pot efectuar una nova regularització en relació amb l'objecte comprovat, tret que en un procediment de comprovació o investigació posterior es descobreixin nous fets o circumstàncies que resultin d'actuacions diferents de les fetes i especificades en la resolució²⁰.

(20) Art. 133.3 RGGIT

El control de l'Administració

Si això passa, i les dades o els valors que hagi tingut en compte l'Administració tributària no es corresponen amb els consignats per l'obligat en la seva declaració, s'ha de fer esment exprés d'aquesta circumstància en la proposta de liquidació, que s'ha de notificar, amb una referència succinta als fets i els fonaments de dret que la motivin, perquè l'obligat tributari al·legui el que convingui al seu dret.

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

En relació amb la possible infracció tributària perquè s'ha incomplert l'obligació de presentar de forma completa i correcta declaracions tributàries, l'article 192 LGT assenyala que la base de la sanció és "la diferència entre la quantia que resulti de la liquidació adequada del tribut i la que hauria estat procedent d'acord amb les dades declarades".

La no-exigència d'interessos de demora

Lògicament, doncs, com assenyala Pérez Royo, no ha hi ha hagut cap retard, ja que l'acte de liquidació és el que converteix en exigible el deute.

Respecte a l'**acabament** del procediment, la LGT²¹ determina que es produeix per alguna de les causes següents:

(21) Art. 130 LGT

- Per liquidació provisional practicada per l'Administració tributària.
- Per caducitat, una vegada transcorregut el termini de sis mesos sense que s'hagi notificat la liquidació, sense perjudici que l'Administració tributària pugui iniciar de nou aquest procediment dins el termini de prescripció.

En aquest cas, de conformitat amb l'article 135.1 RGGIT, s'ha de notificar una comunicació a l'obligat tributari. I en les liquidacions que es dictin no s'exigiran interessos de demora des de la presentació de la declaració fins a la finalització del termini per al pagament en període voluntari obert amb la notificació de la liquidació (art. 135.2 RGGIT).

Especialitats del procediment iniciat mitjançant una declaració en l'àmbit duaner

En cas que el procediment de liquidació s'hagi iniciat mitjançant una declaració en duana²² per al despatx de les mercaderies situades en recintes duaners i llocs habilitats a aquest efecte, l'Administració ha de fer les actuacions necessàries per a practicar la liquidació que correspongui d'acord amb les dades declarades i les que es dedueixin de les mercaderies presentades a despatx.

Quan l'Administració, per a la pràctica de la liquidació, hagi pres en consideració dades o elements diferents dels declarats per l'interessat, s'han d'observar les regles següents:

- L'Administració ha de formular la proposta de liquidació corresponent en què s'han de consignar els fets i fonaments de dret que la motivin, i la seva quantificació, i ho ha de notificar a l'interessat.
- En el mateix acte en què li sigui notificada aquesta proposta de liquidació, l'interessat pot formular les al·legacions que consideri convenient i aportar, si escau, els documents o justificants que consideri oportú dins els deu dies següents al de la notificació o manifestar expressament que no efectua al·legacions ni aporta nous documents o justificants.
- Quan l'interessat manifesti expressament que no efectua al·legacions ni aporta nous documents o justificants, l'Administració pot autoritzar l'aixecament de la mercaderia, amb l'ingrés o el finançament previ, si escau, de l'import de la liquidació practicada.
- Quan l'interessat formuli al·legacions o aportï nous documents o justificants, l'Administració disposa d'un termini de deu dies, des de la seva formulació o aportació per l'interessat, per a practicar la liquidació. En aquest cas, l'aixecament es pot autoritzar amb l'ingrés o finançament previ de l'import de la liquidació que practiqui l'Administració.
- Tot això s'entén sense perjudici dels recursos o les reclamacions que en el seu moment puguin ser procedents contra la liquidació que finalment dicti l'Administració.

Quan l'Administració, per a la pràctica de la liquidació, no hagi pres en consideració dades o elements diferents dels aportats pel declarant, la liquidació es considera, si escau, produïda i notificada amb l'aixecament de les mercaderies.

Quan el procediment iniciat amb la declaració en duana per al despatx de les mercaderies no comporti la pràctica d'una liquidació, l'Administració ha de dictar, si escau, els actes administratius que siguin procedents en els mateixos casos, terminis, condicions i circumstàncies que els previstos per a practicar liquidacions.

3.2. Procediment de rectificació d'autoliquidacions i declaracions

Quan un obligat tributari consideri que una autoliquidació ha perjudicat de qualsevol manera els seus interessos legítims, pot instar la **rectificació de l'autoliquidació** d'acord amb el procediment regulat reglamentàriament²³.

⁽²²⁾Art. 134 RGGIT

Nova comprovació

Les liquidacions dictades poden ser objecte de nova comprovació en els termes a què es fa referència en l'article 78 del Reglament (CE) 2913/1992, del Consell, de 12 d'octubre, pel qual s'aprova el Codi duaner comunitari.

⁽²³⁾Art. 120.3 LGT i 126 a 129 RGGIT

En relació amb els **interessos de demora** generats en aquests casos, l'article 120.3 LGT assenyala que, quan la rectificació d'una autoliquidació origini una devolució derivada de la normativa del tribut i hagin transcorregut sis mesos sense que s'hagi ordenat el pagament per una causa imputable a l'Administració tributària, aquesta ha d'abonar l'interès de demora sobre l'import de la devolució que sigui procedent, sense necessitat que l'obligat ho sol·liciti.

Quan la rectificació d'una autoliquidació origini la devolució d'un ingrés indegut, l'Administració tributària també ha d'abonar l'interès de demora²⁴.

En relació amb la **iniciació del procediment** de rectificació d'autoliquidacions, la sol·licitud només es pot efectuar després de la presentació de l'autoliquidació corresponent i abans que l'Administració hagi practicat la liquidació definitiva o, si no, abans que hagi prescrit el dret de l'Administració per a determinar el deute mitjançant l'oportuna liquidació o el dret a sol·licitar la devolució corresponent²⁵.

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

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

Contingut de la sol·licitud de rectificació de l'autoliquidació

A més de les mencions necessàries per a qualsevol sol·licitud (recollides en l'art. 88.2 RGGIT), en la sol·licitud de rectificació d'una autoliquidació han de constar:

- Les dades que permetin identificar l'autoliquidació que es pretén rectificar.
- En cas que se sol·liciti una devolució, s'ha de fer constar el mitjà triat pel qual s'hagi de fer la devolució, i pot optar entre els previstos en l'article 132 RGGIT (transferència bancària o xec barrat al compte bancari que l'obligat tributari o el seu representant legal autoritzat indiquin). Quan el beneficiari de la devolució no hagi assenyalat cap mitjà de pagament i aquest no es pugui fer mitjançant una transferència a una entitat de crèdit, s'ha d'efectuar mitjançant un xec barrat.

En la **tramitació del procediment** de rectificació d'autoliquidacions, es comprovaran les circumstàncies que determinen la procedència de la rectificació²⁶.

El termini de sis mesos

Comença a comptar a partir de la finalització del termini per a la presentació de l'autoliquidació o, si aquest ha conclòs, a partir de la presentació de la sol·licitud de rectificació.

⁽²⁴⁾Art. 32.2 LGT

⁽²⁵⁾Art. 32.2 LGT

Documentació i justificants

La sol·licitud haurà d'acompanyar-se de la documentació en què es basa la sol·licitud de rectificació i els justificants, si escau, de l'ingrés efectuat per l'obligat tributari.

⁽²⁶⁾Art. 127 RGGIT

Desenvolupament del procediment

Quan juntament amb la rectificació se sol·liciti la devolució d'un ingrés efectuat, indegut o no, s'han de comprovar les circumstàncies següents:

- La realitat de l'ingrés, quan escaigui, i la seva falta de devolució.
- Que es compleixin els requisits que exigeix l'article 14.2.b RGRVA, en el cas de retencions o ingressos a compte.
- Que es compleixin els requisits que exigeix l'article 14.2.c RGRVA, quan es refereixi a tributs que hagin de ser repercutits a altres persones o entitats.
- La procedència de la seva devolució, el titular del dret a obtenir la devolució i la seva quantia.

L'Administració pot examinar la documentació presentada i contrastar-la amb les dades i els antecedents que tingui en poder seu. També pot fer requeriments al mateix obligat en relació amb la rectificació de la seva autoliquidació, inclosos els que es refereixin a la justificació documental d'operacions financeres que tinguin incidència en la rectificació sol·licitada. Així mateix, pot efectuar requeriments a tercers perquè aportin la informació que es trobin obligats a subministrar amb caràcter general o perquè la ratifiquin mitjançant la presentació dels justificants corresponents.

Finalitzades les actuacions, s'ha de notificar a l'obligat tributari la proposta de resolució perquè, en el termini de quinze dies a partir de l'endemà de la notificació de la proposta, al·legui el que consideri oportú, tret que la rectificació acordada coincideixi amb la sol·licitada per l'interessat; en aquest cas, s'ha de notificar sense cap més tràmit la liquidació que es practiqui.

Respecte a l'**acabament del procediment** de rectificació d'autoliquidacions, aquest finalitza mitjançant una resolució en què s'acordi o no la rectificació de l'autoliquidació. Aquest acord s'ha de motivar quan sigui denegatori o bé quan la rectificació acordada no coincideixi amb la sol·licitada per l'obligat tributari²⁷.

⁽²⁷⁾Art. 128 RGGIT

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

Si es reconeix el dret a obtenir una devolució, se n'ha de determinar l'import i els interessos de demora que s'han d'abonar.

Base sobre la qual s'aplica el tipus d'interès

Té com a límit l'import de la devolució reconeguda.

Exemple

La Sra. Blázquez va presentar la seva autoliquidació de l'IRPF de fa dos exercicis el 15 de juny del passat exercici, és a dir, dins el termini reglamentari establert a aquest efecte, i en va resultar a ingressar una quota de 800 euros. El 20 de març d'aquest exercici, s'adona que en aquesta autoliquidació va aplicar incorrectament la deducció per inversió en habitatge habitual, de manera que l'import ingressat al seu moment és superior al que hauria d'haver efectuat.

En aquest supòsit, la Sra. Blázquez hauria de sol·licitar una rectificació de la seva autoliquidació i la devolució dels corresponents ingressos indeguts per part de l'Administració tributària.

D'acord amb l'article 120.3 LGT, "quan l'obligat tributari consideri que una autoliquidació ha perjudicat de qualsevol manera els seus interessos legítims, pot instar la rectificació d'aquesta autoliquidació d'acord amb el procediment que es reguli reglamentàriament". En conseqüència, a diferència dels supòsits en què l'error afecta directament els interessos de l'Administració, quan es tracta d'un error que perjudica el contribuïent, el procediment que s'ha de seguir és la sol·licitud d'una rectificació de l'autoliquidació en què consta l'error (en aquest cas, l'autoliquidació de l'IRPF de fa dos exercicis).

El termini de què disposa la Sra. Blázquez per a instar la rectificació de l'autoliquidació de l'IRPF de fa dos exercicis és el període de prescripció que estableix l'article 66.c LGT en relació amb el dret a sol·licitar les devolucions derivades de la normativa de cada tribut (còmput que començarà a comptar de l'endemà d'aquell en què finalitzi el termini per a sol·licitar la corresponent devolució derivada de la normativa de cada tribut, d'acord amb l'article 67.1 LGT). En el cas plantejat, aquest període de prescripció comença a comptar el dia 1 de juliol del passat exercici, per la qual cosa es pot sol·licitar la rectificació de l'autoliquidació de fa dos exercicis fins al dia 1 de juliol de dins de tres exercicis.

Finalment, s'ha de tenir en compte que, quan l'Administració aboni a la Sra. Blázquez la quantia que aquesta va ingressar de més en el moment de la presentació de l'autoliquidació, hi haurà d'afegir els interessos de demora que corresponguin pel termini transcorregut entre la realització de l'ingrés indegut i el moment en què s'ordeni el pagament de la devolució, sense necessitat que el contribuïent ho sol·liciti de manera expressa, d'acord amb les previsions que conté l'article 32.2 LGT, per remissió de l'article 120.3 *in fini* LGT.

Quan l'obligat tributari iniciï un procediment de rectificació de la seva autoliquidació, i s'acordi l'inici d'un procediment de comprovació o investigació que inclogui l'obligació tributària a què es refereix el procediment de rectificació, aquest finalitza amb la notificació d'inici del procediment de comprovació o investigació.

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

Especialitats en el procediment de rectificació d'autoliquidacions relatives a retencions, ingressos a compte o quotes suportades

Quan una autoliquidació presentada hagi donat lloc a un ingrés indegut de retencions, ingressos a compte o quotes repercutides a altres obligats tributaris, la legitimació per a sol·licitar la rectificació²⁸, i el dret a obtenir-ne la devolució, es regula pel que disposen els articles 32 i 221.4 LGT, i les disposicions reglamentàries dictades en el seu desplegament.

Els obligats tributaris que hagin suportat indegudament retencions, ingressos a compte o quotes repercutides poden sol·licitar i obtenir la devolució d'acord amb el que preveu l'article 14 RGRVA. Per a això, poden sol·licitar la rectificació de l'autoliquidació en què es va fer l'ingrés indegut.

A efectes del requisit que preveu l'article 14.2.c.4 RGRVA, s'entén que l'obligat tributari no té dret a la deducció de les quotes suportades, quan en un procediment de comprovació o inspecció es declari que no escau la deducció d'aquestes quotes perquè han estat indegudament repercutides i l'acte que ha posat fi a aquest procediment hagi adquirit fermesa.

Quan es tracti de quotes indegudament repercutides per l'IVA, l'obligat tributari que va efectuar la repercussió pot optar per sol·licitar la rectificació de la seva autoliquidació o per regularitzar la situació tributària en els termes previstos en l'article 89.5.b LIVA.

⁽²⁸⁾Art. 129 RGGIT

Notificació

La liquidació provisional o la resolució denegatòria que posi terme al procediment s'ha de notificar a tots els obligats tributaris.

Quan la rectificació de l'autoliquidació ha estat sol·licitada per l'obligat tributari que va suportar indegudament retencions, ingressos a compte o quotes repercutides, s'hi han d'aplicar les especialitats següents:

- La resolució del procediment correspon a l'òrgan que, segons la normativa d'organització específica, sigui competent respecte de l'obligat tributari que va presentar l'autoliquidació la rectificació de la qual se sol·licita.
- En els impostos especials la resolució del procediment correspon a l'òrgan que segons la normativa d'organització específica sigui competent respecte de l'establiment de l'obligat tributari que va efectuar la repercussió, excepte en el cas de centralització autoritzada dels ingressos, en què és competent el que, segons la normativa d'organització específica, correspongui a l'obligat tributari que va efectuar la repercussió.
- En els casos en què davant la sol·licitud presentada i la documentació que s'hi hagi d'adjuntar per a fonamentar-la resulti acreditat que no hi concorren els requisits per a procedir a la rectificació de l'autoliquidació, la resolució correspon a l'òrgan que segons la normativa d'organització específica sigui competent respecte de l'obligat tributari que va iniciar el procediment. En aquests casos no es notifica la sol·licitud de rectificació al retenidor o repercutidor ni es fa el tràmit d'al·legacions.
- La sol·licitud es pot fer des que l'actuació de retenció, la detracció de l'ingrés a compte o l'actuació de repercussió hagi estat comunicada fefaentment al sol·licitant o, si no, des que hi hagi constància que aquest n'ha tingut coneixement.
- Quan la sol·licitud de rectificació es presenti abans de la finalització del termini de declaració en què s'hagi de presentar l'autoliquidació la rectificació de la qual se sol·licita, es considera com a període d'interrupció justificada a efectes del còmput del termini per a resoldre el procediment el temps transcorregut des de la data de presentació fins a la data de finalització d'aquest termini de declaració.
- En la sol·licitud, a més de les circumstàncies previstes en l'article 126.4 RGGIT, s'hi han de fer constar el nom i els cognoms o la raó social o denominació completa i el número d'identificació fiscal del retenidor o persona o entitat que va efectuar l'ingrés a compte repercutit o de l'obligat tributari que va efectuar la repercussió. La sol·licitud s'ha d'acompanyar dels documents justificants de la retenció, ingrés a compte o repercussió indegudament suportats.
- En la tramitació del procediment s'ha de notificar la sol·licitud de rectificació al retenidor o a l'obligat tributari que va efectuar i va repercutir l'ingrés a compte o que va efectuar la repercussió, que han de comparèixer dins el termini de 10 dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació del requeriment, i aportar tots els documents i els antecedents requerits i qualsevol altre que considerin oportú.
- Posteriorment, les actuacions s'han de posar de manifest, successivament, al sol·licitant i al presentador de l'autoliquidació, per períodes de quinze dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació de l'obertura d'aquests terminis, per a formular al·legacions i aportar-hi les proves oportunes. A aquests efectes, es poden fer extractes dels justificants o documents o utilitzar altres mètodes que permetin mantenir la confidencialitat de les dades que no els afectin.
- En cas que la resolució estimatòria sigui objecte de recurs per part del retenidor, per part de l'obligat tributari que va efectuar i va repercutir l'ingrés a compte o que va fer la repercussió, aquella no serà executiva mentre no adquireixi fermesa.

Finalment, el RGGIT regula el **procediment per a rectificar les declaracions tributàries, comunicacions de dades i sol·licituds de devolució**. Una vegada que l'Administració tributària hagi dictat una liquidació provisional en el cas de les declaracions que regula l'article 128 LGT, o hagi acordat la devolució o dictat la resolució denegatòria en els casos de comunicacions de dades o de sol·licituds de devolució, l'obligat tributari pot sol·licitar la rectificació de la declaració, comunicació de dades o sol·licitud de devolució presentada amb

(29) Art. 130 RGGIT

anterioritat, quan consideri que el seu contingut ha perjudicat de qualsevol manera els seus interessos legítims o quan pugui ser procedent una liquidació per un import superior o una devolució menor²⁹.

Quan l'Administració hagi practicat una liquidació provisional, l'obligat tributari pot sol·licitar la rectificació només si la liquidació provisional ha estat practicada per una consideració o un motiu diferent de l'invocat en la sol·licitud de l'obligat.

D'altra banda, quan de la rectificació resulta una quantitat a ingressar, l'Administració exigeix els interessos de demora corresponents; si bé, per a calcular-los, no es té en compte el temps transcorregut des de la presentació de la declaració inicial fins a la finalització del termini de pagament en període voluntari corresponent a la declaració practicada en relació amb la declaració inicial.

3.3. Procediment de devolució

Un altre dels procediments de determinació del deute tributari és el que fa referència al **procediment de devolució iniciat mitjançant autoliquidació, sol·licitud o comunicació de dades**³⁰.

Com indica la LGT, l'Administració tributària ha de **retornar** les quantitats que siguin procedents d'acord amb el que preveu la normativa de cada tribut. Són devolucions derivades de la normativa de cada tribut les corresponents a quantitats ingressades o suportades degudament com a conseqüència de l'aplicació del tribut³¹.

Les devolucions derivades de l'aplicació de cada tribut

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

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

Respecte a la **iniciació del procediment**, segons el que s'estableixi en la normativa reguladora de cada tribut, el procediment de devolució s'inicia mitjançant la presentació d'una autoliquidació de la qual resulti una quantitat a retornar, mitjançant la presentació d'una sol·licitud de devolució o mitjançant la presentació d'una comunicació de dades³².

Motiu diferent

Així passa quan la sol·licitud de rectificació afecta elements de l'obligació tributària que no han estat regularitzats mitjançant la liquidació provisional.

⁽³⁰⁾Art. 124 a 127 LGT i 122 a 125 RGGIT

⁽³¹⁾Art. 31.1 LGT

Devolució derivada de l'aplicació d'un tribut

També ho són els abonaments a compte que hagi d'efectuar l'Administració tributària com a bestretes de deduccions a practicar sobre qualsevol tribut (art. 122 RGGIT).

⁽³²⁾Art. 124 LGT i 123 RGGIT

En relació amb la **tramitació del procediment**, una vegada rebuda l'autoliquidació, sol·licitud o comunicació de dades, l'Administració ha d'examinar la documentació presentada i contrastar-la amb les dades i els antecedents que estiguin en poder seu. Si l'autoliquidació, sol·licitud o comunicació de dades és formalment correcta, es procedirà sense cap més tràmit i, si escau, de manera automatitzada, al reconeixement de la devolució sol·licitada³³.

(33) Art. 124 RGGIT

Quan s'aprecii algun defecte formal en l'autoliquidació, sol·licitud o comunicació de dades, un error aritmètic o una possible discrepància en les dades o en la seva qualificació, o quan s'hi apreciïn circumstàncies que ho justifiquin, es pot iniciar un procediment de verificació de dades, de comprovació limitada o d'inspecció.

Termini per a practicar la devolució

L'article 125 LGT es dedica a les devolucions derivades de la presentació d'autoliquidacions. Segons el que indica aquest precepte, el termini establert per a efectuar la devolució comença a comptar des de la finalització del termini previst per a la presentació de l'autoliquidació. En els supòsits de presentació fora de termini d'autoliquidacions de les quals resulti una quantitat a retornar, el termini per a retornar compta a partir de la presentació de l'autoliquidació extemporània.

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

Quant a l'**acabament del procediment** de devolució, finalitza per l'acord en què es reconegui la devolució sol·licitada, per caducitat (per la inactivitat de l'obligat tributari que condueixi a la paralització del procediment, segons l'article 104.3 LGT) o per l'inici d'un procediment de verificació de dades, de comprovació limitada o d'inspecció³⁴.

(34) Art. 127 LGT

Quan escaigui reconèixer el dret a la devolució sol·licitada, l'òrgan competent ha de dictar un acord que s'entén notificat per la recepció de la transferència bancària o, si escau, del xec. D'acord amb el que disposa l'article 81.3.a LGT, quan la devolució reconeguda sigui objecte de retenció cautelar total o parcial s'ha de notificar l'adopció de la mesura cautelar juntament amb l'acord de devolució. El reconeixement de la devolució sol·licitada no impedeix la comprovació posterior de l'obligació tributària mitjançant els procediments de comprovació o investigació³⁵.

(35) Art. 125 RGGIT

Quan hi hagi defectes, errors, discrepàncies o circumstàncies que originin l'inici d'un procediment de verificació de dades, de comprovació limitada o d'inspecció, el procediment de devolució ha d'acabar amb la notificació d'inici del procediment corresponent, que l'ha d'efectuar l'òrgan competent en cada cas. En aquest procediment, s'ha de determinar la procedència i l'import de la devolució i, si escau, altres aspectes de la situació tributària de l'obligat.

Exemple

La Sra. López presenta l'autoliquidació d'IRPF de fa dos exercicis el 3 de maig de l'exercici passat, i sol·licita una devolució de 1.650 euros, la qual s'ingressa en el seu

compte corrent el 21 de juny d'aquest any. No obstant això, el 10 de gener d'aquest exercici, la Sra. López rep un requeriment de l'Agència Tributària perquè aclareixi o justifiqui una deducció aplicada en aquesta autoliquidació d'IRPF en concepte d'adquisició d'habitatge habitual, ja que, segons el criteri de l'Administració, de la documentació aportada per la Sra. López no es desprèn que l'immoble adquirit reuneixi les característiques necessàries per a poder ser considerat com a tal, motiu pel qual l'Agència Tributària li practica una liquidació per un import de 852,65 euros.

La presentació d'una autoliquidació de la qual resulti una quantitat a retornar implica l'inici d'un procediment de devolució, el qual està regulat en els articles 124 a 127 LGT i 122 a 125 RGGIT.

En concret, el procediment per a la pràctica de devolucions derivades de la normativa de cada tribut s'inicia a instància de l'obligat tributari per algun dels mitjans següents: a) per la presentació d'una autoliquidació de la qual resulti una quantitat a retornar, cosa que és la regla general; b) per la presentació d'una sol·licitud de devolució dirigida a l'Administració (aquest és el cas de les devolucions de l'IVA a empresaris o professionals no establerts en el territori d'aplicació de l'impost, que regulen els articles 119 LIVA i 31 RIVA); c) per la presentació d'una comunicació de dades, en el cas d'obligats tributaris que no hagin de presentar cap autoliquidació (no obstant això, aquest sistema únicament estava previst en el cas de l'IRPF fins a l'exercici de 2006, com a sistema de gestió de les devolucions dels contribuents no obligats a declarar).

El termini per a efectuar la devolució, segons l'article 31 de la LGT, és el fixat en les normes reguladores de cada tribut i, en tot cas, el termini màxim no pot ser superior a sis mesos.

El procediment de devolució acabarà d'alguna de les maneres següents: a) per acord de reconeixement de la devolució sol·licitada (art. 125 del RGGIT); b) per caducitat, en els termes de l'article 104.3 de la LGT; c) per la notificació de l'inici d'un procediment de verificació de dades, de comprovació limitada o d'inspecció (art. 101.6 del RGGIT).

En el cas plantejat, és correcte que l'Administració tributària, una vegada efectuada la devolució, iniciï un procediment comprovador sobre la declaració en qüestió. El fet d'efectuar la devolució sol·licitada no limita o impedeix la realització d'altres procediments comprovadors posteriors. En la regulació de cada tipus de procediment de gestió, la LGT estableix les limitacions a posteriors comprovacions i, en el cas del procediment de devolució, no s'estableix cap limitació.

En relació amb el tipus de procediment que utilitzarà l'Administració tributària per a comprovar la deducció per adquisició d'habitatge habitual declarat, tenint en compte que l'única comprovació que es pretén efectuar és la deducció per adquisició d'habitatge habitual, el procediment utilitzat serà el de verificació de dades, atès que l'article 131.d LGT estableix que un dels supòsits en què l'Administració tributària pot iniciar aquest tipus de procediment és "quan es requereixi l'aclariment o la justificació d'alguna dada relativa a la declaració o autoliquidació presentada, sempre que no es refereixi a l'exercici d'activitats econòmiques".

Respecte a l'autoliquidació d'IRPF d'aquest supòsit, l'Administració només ha efectuat un procediment de verificació de dades limitat a la comprovació de la deducció per adquisició d'habitatge habitual, la qual cosa, tal com fixa l'article 133.2 LGT, no impedeix una comprovació posterior del mateix objecte d'aquesta. A més, cal tenir en compte que, de conformitat amb l'article 101.4 i, especialment, amb l'article 133.1.b LGT, aquesta liquidació no serà definitiva, sinó de caràcter provisional.

Quan l'Administració tributària acordi la devolució en un procediment de verificació de dades, de comprovació limitada o d'inspecció pel qual s'hagi posat fi al procediment de devolució, s'han de satisfer els interessos de demora que siguin procedents d'acord amb el que disposa l'article 31.2 LGT. A efectes del càlcul dels interessos de demora no es computen els períodes de dilació per una causa no imputable a l'Administració a què es refereix l'article 104 RGGIT i que es produeixin en el curs d'aquests procediments.

L'interès de demora reportat

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

Així mateix, cal tenir present que, segons el que estableix l'article 31.2 LGT, transcorregut el termini fixat en les normes reguladores de cada tribut i, en tot cas, el termini de sis mesos, sense que s'hagi ordenat el pagament de la devolució per una causa imputable a l'Administració tributària, aquesta ha d'abonar l'interès de demora, sense necessitat que l'obligat ho sol·liciti. A aquests efectes, l'interès de demora es reporta des de la finalització d'aquest termini fins a la data en què s'ordeni el pagament de la devolució.

Base sobre la qual s'aplica el tipus d'interès

Té com a límit l'import de la devolució sol·licitada en l'autoliquidació, comunicació de dades o sol·licitud (art. 125.2 RGGIT).

3.4. Procediment per a l'execució de les devolucions

Quan s'hagi reconegut el dret a una devolució derivada de la normativa del tribut o a una devolució d'ingressos indeguts, s'ha de procedir a l'execució de la devolució³⁶.

⁽³⁶⁾Art. 131 RGGIT

Quan s'hagi declarat el dret a la devolució en la resolució d'un recurs o reclamació economicoadministrativa, en una sentència o una altra resolució judicial o en qualsevol altre acord que anul·li o revisi liquidacions o altres actes administratius, l'òrgan competent ha de procedir d'ofici a executar o complir les resolucions de recursos o reclamacions economicoadministratives o les resolucions judicials o l'acord o resolució administrativa corresponent en els altres supòsits. A aquests efectes, perquè els òrgans competents de l'Administració procedeixin a quantificar i efectuar la devolució n'hi ha prou amb una còpia compulsada de l'acord o resolució administrativa corresponent o el testimoniament de la sentència o resolució judicial.

Existència de garanties

Si per a efectuar la devolució s'han sol·licitat garanties, l'execució de la devolució queda condicionada a l'aportació de les garanties sol·licitades.

Quan el dret a la devolució es transmeti als **successors**, cal atènyer-se a la normativa específica que determini els titulars del dret i la quantia que correspongui a cadascun.

Procediment amistós

També s'entén reconegut el dret a la devolució quan així resulti de la resolució d'un procediment amistós en aplicació d'un conveni internacional per a evitar la doble imposició.

És important destacar que la transmissió del dret a una devolució tributària per **actes o negocis entre particulars** no té efectes davant l'Administració, d'acord amb el que disposa l'article 17.4 LGT, que declara la indisponibilitat del crèdit tributari, en assenyalar que els elements de l'obligació tributària no poden ser alterats per actes o convenis dels particulars, que no produeixen efectes davant l'Administració, sense perjudici de les seves conseqüències juridicoprivades.

Pagament o compensació de les devolucions tributàries

⁽³⁷⁾Art. 132 RGGIT

El pagament³⁷ de la quantitat a retornar s'ha de fer mitjançant una transferència bancària o mitjançant un xec barrat al compte bancari que l'obligat tributari o el seu representant legal autoritzat indiquin com de la seva titularitat en l'autoliquidació tributària, comunicació de dades o en la sol·licitud corresponent, sense que l'obligat tributari pugui exigir cap responsabilitat en cas que la devolució s'envii al número de compte bancari que ell hagi designat.

Una vegada reconegut el dret a la devolució, es pot procedir a la seva compensació a petició de l'obligat o d'ofici d'acord amb el procediment i els terminis que estableixen el RGR i la seva normativa de desplegament. En aquest cas, sobre l'import de la devolució que sigui objecte de compensació, l'interès de demora a favor de l'obligat tributari es reporta fins a la data en què es produeixi l'extinció del crèdit com a conseqüència de la compensació.

Quan en l'execució de les devolucions s'hagi produït algun error material, de fet o aritmètic, l'entitat de crèdit ha de retrocedir, si escau, l'import procedent a l'Administració tributària ordenant, o bé se n'ha d'exigir el reintegrament directament al perceptor.

3.5. Procediment per al reconeixement de beneficis fiscals

El **procediment per al reconeixement de beneficis fiscals** s'inicia a instància de l'obligat tributari mitjançant una sol·licitud dirigida a l'òrgan competent per a la seva concessió i s'hi han d'adjuntar els documents i justificants exigibles i els que l'obligat tributari consideri convenients³⁸.

⁽³⁸⁾Art. 136 RGGIT

La **comprovació dels requisits** per a la concessió d'un benefici fiscal s'ha de fer d'acord amb les dades i els documents que s'exigeixin en la normativa reguladora del benefici fiscal i les dades que declari o subministrin terceres persones o que pugui obtenir l'Administració tributària mitjançant requeriment al mateix obligat i a tercers.

Amb caràcter previ a la notificació de la resolució s'ha de notificar a l'obligat tributari la **proposta de resolució** quan hagi de ser denegatòria perquè, en un termini de deu dies comptats a partir de l'endemà de la notificació d'aquesta proposta, al·legui el que convingui al seu dret.

Finalització del procediment

El procediment per al reconeixement de beneficis fiscals acaba mitjançant una resolució en què es reconegui o es denegui l'aplicació del benefici fiscal.

El **termini màxim** per a notificar la resolució del procediment és el que estableixi la normativa reguladora del benefici fiscal i, si no n'hi ha, és de sis mesos. Transcorregut el termini per a resoldre sense que s'hagi notificat la resolució expressa, la sol·licitud es pot entendre desestimada, tret que la normativa aplicable estableixi una altra cosa.

Efectes del reconeixement de beneficis fiscals de caràcter pregat

El reconeixement dels beneficis fiscals té efectes³⁹ des del moment que estableixi la normativa aplicable o, si no n'hi ha, des del moment de la seva concessió.

⁽³⁹⁾Art. 137 RGGIT

El reconeixement de beneficis fiscals és provisional quan estigui condicionat al compliment de condicions futures o a la concurrència efectiva de determinats requisits no comprovats en l'expedient. La seva aplicació està condicionada a la concurrència en tot moment de les condicions i els requisits previstos en la normativa aplicable.

Excepte disposició expressa en contra, una vegada concedit un benefici fiscal no cal reiterar la sol·licitud per a la seva aplicació en períodes futurs, tret que es modifiquin les circumstàncies que en van justificar la concessió o la normativa aplicable.

Els obligats tributaris han de comunicar a l'òrgan que va reconèixer la procedència del benefici fiscal qualsevol modificació rellevant de les condicions o els requisits exigibles per a l'aplicació del benefici fiscal. Aquest òrgan pot declarar, amb l'audiència prèvia de l'obligat tributari per un termini de deu dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació de l'obertura d'aquest termini, si escau o no la continuació de l'aplicació del benefici fiscal. S'ha de procedir de la mateixa manera quan l'Administració tributària conegui per qualsevol mitjà la modificació de les condicions o els requisits per a l'aplicació del benefici fiscal.

L'incompliment dels requisits exigits per a l'aplicació del benefici fiscal determina la pèrdua del dret a la seva aplicació des del moment que estableixi la normativa específica o, si no n'hi ha, des que aquest incompliment es produeixi, sense necessitat d'una declaració administrativa prèvia.

Si es tracta de beneficis fiscals l'aplicació dels quals depèn de condicions futures, l'incompliment d'aquestes obliga a la regularització del benefici fiscal indubidament aplicat d'acord amb el que disposa l'article 122.2 LGT. A aquests efectes, quan es tracti de tributs sense període impositiu o de liquidació, l'obligat tributari ha de presentar una autoliquidació en el termini d'un mes des de la pèrdua del dret a l'aplicació de l'exempció, deducció o incentiu fiscal i ha d'ingressar, juntament amb la quota resultant o quantitat derivada de l'exempció, deducció o incentiu fiscal, els interessos de demora corresponents.

Comunicació de la regularització

Quan l'Administració regularitzi l'aplicació d'un benefici fiscal d'acord amb el que disposa l'article 115.3 LGT, ha de comunicar aquesta circumstància a l'òrgan que va reconèixer aquest benefici fiscal.

3.6. Procediment del compte corrent tributari

El procediment per a acollir-se al sistema de compte corrent en matèria tributària s'inicia mitjançant una sol·licitud de l'obligat tributari que s'ha de presentar durant el mes d'octubre de l'any natural immediat anterior a aquell en què el sistema de compte corrent hagi de tenir efectes⁴⁰.

⁽⁴⁰⁾Art. 140 RGGIT

Disposicions generals sobre el procediment

El RGGIT dedica la subsecció I de la secció VI a les disposicions generals sobre el procediment del compte corrent tributari, integrada per dos preceptes que tenen per objecte les qüestions següents:

- Obligats tributaris que es poden acollir al sistema de compte corrent en matèria tributària (art. 138 RGGIT)
- Deutes i crèdits objecte d'anotació en el sistema de compte corrent en matèria tributària (art. 139 RGGIT)

Rebuda la sol·licitud s'han de fer les actuacions que siguin necessàries per a **verificar el compliment dels requisits** establerts. Si davant la documentació aportada es considera que es compleixen tots els requisits per a accedir a la inclusió, s'ha de dictar directament una resolució. En cas contrari, s'ha de notificar la proposta de resolució i concedir a l'obligat tributari un termini de quinze dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació de la proposta, per a efectuar al·legacions.

Model de sol·licitud

La sol·licitud s'ha de presentar en el model que s'aprovi mitjançant una ordre del ministre d'Economia i Hisenda, en què s'han de determinar els llocs de presentació.

El procediment per a acollir-se al sistema de compte corrent en matèria tributària conclou mitjançant una **resolució motivada** en el termini de tres mesos. Transcorregut aquest termini o, si escau, arribat el primer dia de l'any natural en què s'hagi d'aplicar el sistema de compte corrent sense que s'hagi notificat la resolució corresponent, es pot entendre desestimada la sol·licitud.

La resolució que acordi la inclusió en el sistema de compte corrent en matèria tributària té **efectes** a partir del primer dia de l'any natural pel qual l'obligat tributari ha sol·licitat acollir-se al sistema o, en cas que la resolució es produeixi en una data posterior, a partir del dia en què aquesta s'acordi.

Efectes sobre els crèdits i dèbits tributaris

L'aplicació del sistema de compte corrent en matèria tributària determina que la totalitat dels crèdits i dèbits tributaris⁴¹ que s'hi hagin d'acollir es computin per a la liquidació del compte, amb efectes des del dia en què tingui lloc el venciment del termini d'autoliquidació i ingrès del deute tributari o en què s'acordi la devolució derivada de la normativa del tribut corresponent.

Els crèdits i dèbits que hagin de ser objecte d'anotació no són exigibles individualitzadament durant la vigència del compte corrent tributari, sinó únicament pel saldo resultant d'aquest després de la liquidació.

⁽⁴¹⁾Art. 141 RGGIT

Per a determinar el saldo del compte corrent tributari s'extingeixen per **compensació** els crèdits i deutes anotats, i sorgeix un nou crèdit o deute tributari per l'import del saldo deutor o creditor del compte⁴².

⁽⁴²⁾Art. 142 RGGIT

La **determinació del saldo** del compte corrent tributari s'efectua els dies 31 de març, 30 de juny, 30 de setembre i 31 de desembre de cada any en què sigui vigent, sempre que no sigui procedent la revocació per part de l'Administració de la inclusió en el sistema de compte corrent.

El crèdit o el deute tributari resultant de la determinació del saldo per part de l'òrgan competent **s'ha de notificar a l'obligat tributari**, que al seu torn disposa d'un termini de deu dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació de l'obertura d'aquest termini, per a formular al·legacions en relació amb aquesta determinació i aportar-hi els documents i justificants que consideri pertinents.

Transcorregut el termini d'al·legacions **s'ha de dictar una liquidació provisional** en el termini de quinze dies. En cas que de la liquidació resulti una quantitat a retornar, l'Administració ha d'acordar-ne el pagament mitjançant una transferència al compte bancari que hagi designat l'obligat tributari. En cas que de la liquidació provisional resulti una quantitat a ingressar, l'obligat tributari ha de procedir al seu ingrès en els terminis que preveu l'article 62.2 LGT per a les liquidacions practicades per l'Administració.

Saldos deutors d'escassa quantia

Els saldos deutors d'un import inferior a la quantitat que es determini mitjançant una ordre del ministre d'Economia i Hisenda no són exigibles.

Evidentment, el que es preveu en relació amb el sistema de compte corrent tributari s'entén sense perjudici de la facultat de l'Administració tributària per a **comprovar o investigar** la situació tributària de l'obligat en relació amb els crèdits i deutes anotats en el compte corrent tributari pels procediments previstos en la LGT i en el RGGIT.

La **durada del sistema de comptecorrent** en matèria tributària és, amb caràcter general, indefinida i s'hi aplica mentre no hi concorri cap de les circumstàncies següents: que l'obligat tributari renunciï expressament a la seva aplicació o que procedeixi la revocació per part de l'Administració⁴³.

⁽⁴³⁾Art. 143 RGGIT

La renúncia i la revocació del sistema de compte corrent tributari

La renúncia a l'aplicació del sistema de compte corrent en matèria tributària l'ha de comunicar l'obligat tributari en el model, la forma i el lloc que es determinin mitjançant una ordre del ministre d'Economia i Hisenda i produeix efectes a partir del primer dia del trimestre següent a aquell en què s'ha comunicat a l'Administració tributària, sense perjudici de la liquidació del saldo del període en curs.

L'acord d'inclusió en el sistema de compte corrent en matèria tributària es revoca per qualsevol de les causes següents:

- Per la mort o la incapacitació de l'obligat tributari, tret que en aquest últim cas continuï l'exercici de les activitats per mitjà d'un representant, o per la dissolució de l'entitat.
- Perquè s'han deixat de complir durant cada any natural en què s'apliqui el sistema els requisits previstos en l'article 138 RGGIT. Simultàniament a la determinació del saldo de l'últim trimestre natural de l'any, s'ha de verificar el compliment dels requisits esmentats. Les autoliquidacions que s'han de considerar per a la determinació del compliment de les obligacions tributàries a què es refereix l'article 138.1.c RGGIT són aquelles el termini de presentació de les quals hagi conclòs durant l'any natural que acaba de finalitzar.
- Per la iniciació d'un procediment concursal contra l'obligat tributari.
- Per la falta de pagament en període voluntari de les liquidacions dels saldos del compte.
- Perquè durant el període d'aplicació del sistema de compte corrent en matèria tributària s'han presentat sol·licituds de devolució derivades de la normativa del tribut o autoliquidacions que s'han de compensar que resultin totalment o parcialment im procedents i que hagin estat objecte de sanció, encara que aquesta no sigui ferma en via administrativa.

Abans d'acordar la revocació s'ha de notificar a l'obligat la proposta de resolució en què s'ha d'esmentar de manera expressa la causa que hi concorre i se li ha de concedir un termini de deu dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació d'aquesta proposta, perquè efectui al·legacions.

La revocació l'han d'acordar els òrgans competents per a acordar la inclusió en el sistema.

Òrgans competents

L'exclusió de l'obligat tributari del sistema l'han de declarar els òrgans competents per a acordar la inclusió.

L'acord de revocació

La resolució que acordi la revocació ha de determinar el saldo del compte i la seva exigibilitat.

4. La comprovació tributària

4.1. Concepte i classes

Una vegada que l'Administració té en poder seu la declaració (o si escau, autoliquidació) presentada per l'obligat tributari, procedeix a **comprovar** que és correcta. Es tracta d'una activitat de control.

A aquesta activitat comprovadora fa referència la LGT, quan estableix que l'Administració tributària pot comprovar i investigar els fets, els actes, els elements, les activitats, les explotacions, els valors i altres circumstàncies determinants de l'obligació tributària per a verificar el compliment correcte de les normes aplicables a aquest efecte⁴⁴.

⁽⁴⁴⁾Art. 115.1 LGT

Hi ha dos tipus de comprovació:

- a) Inquisitiva o comprovació en sentit estricte.
- b) Formal. Dins la qual és possible diferenciar entre:
 - Verificació de dades
 - Comprovació limitada
 - Comprovació de valors
 - Comprovació d'obligacions formals

4.2. Diferències entre comprovació inquisitiva i investigació

La LGT relaciona la comprovació inquisitiva, en un sentit estricte, amb la investigació. No obstant això, comprovació inquisitiva i investigació són dues activitats diferenciades, perquè el pressupòsit de fet que dóna lloc a l'una i a l'altra és diferent.

La **comprovació** té per objecte contrastar els fets imposables o les circumstàncies declarades. Mentre que la **investigació** té per objecte fets imposables o circumstàncies no declarades. Per tant, es comprova el que s'ha declarat, mentre que s'investiga el que no s'ha no declarat.

La comprovació i investigació dutes a terme per la inspecció

Totes dues actuacions, comprovació inquisitiva i investigació, es confonen dins de la inspecció, perquè tenen en comú, d'una banda, que és la inspecció la que té atribuïda la competència per al seu desenvolupament, segons l'article 140.a i b LGT. D'altra banda, la LGT regula conjuntament els mitjans utilitzats en totes dues activitats (art. 142 LGT).

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

4.3. Diferències entre comprovació formal i inquisitiva

Juntament amb la comprovació inquisitiva, en sentit estricte, hi ha una altra comprovació de menys abast, en relació fonamentalment amb les autoliquidacions, que pot donar lloc a liquidacions provisionals. Es tracta de la **comprovació formal o abreujada**.

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

- a) Quant a l'objecte. La comprovació formal, bàsicament, se centra en el control de les dades consignades en les autoliquidacions presentades. La inquisitiva, en la investigació de fets imposables no declarats o incorrectament declarats.
- b) Quant a la **competència**. La comprovació formal és competència dels òrgans de gestió, d'acord amb l'article 117.i, f, g i h LGT (encara que l'art. 141.d i h LGT atribueix a la inspecció competències en matèria de comprovació limitada i de comprovació de valors). La comprovació inquisitiva, per la seva banda, competeix als òrgans de la inspecció dels tributs (art. 141.b LGT).
- c) Quant als **mitjans** utilitzats, en la comprovació formal no es pot sol·licitar la comptabilitat mercantil, mentre que en la inquisitiva es poden sol·licitar tots els documents que siguin necessaris, amb àmplies facultats de la inspecció dels tributs.
- d) Quant a la **forma de realització**, la comprovació formal s'efectua automàticament (mitjançant l'encreuament de dades informàtic), mentre que la inquisitiva es duu a terme ocasionalment, en general, quan la inspecció sospita que hi ha un frau fiscal.

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

5. Procediments de comprovació tributària

5.1. Procediment de verificació de dades

1) Concepte i mitjans de verificació

La **verificació de dades** és un tipus de comprovació formal o abreujada, que ja existia en la LGT de 1963, i que té per objecte l'examen sistemàtic de les autoliquidacions presentades pels obligats tributaris, mitjançant el tractament informàtic, i que dóna lloc, si escau, a liquidacions provisionals.

Té per **objecte** l'examen de cada autoliquidació, sobretot de les operacions aritmètiques i d'aplicació de normes que serveixen per a quantificar el tribut.

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

L'ús de les tecnologies de la informació

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

A més del processament automatitzat de les autoliquidacions, s'utilitza l'encreuament de les dades consignades a les declaracions amb les que disposa l'Administració, tant si han estat obtingudes del mateix obligat tributari (en fer els pagaments fraccionats en l'IRPF, per exemple) com si han estat obtingudes de tercers, en compliment del deure de col·laborar de l'article 93 LGT (informació per subministrament dels obligats tributaris), o bé han estat facilitades per altres administracions públiques.

2) Competència i supòsits

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

Tal com estableix la LGT⁴⁵, el procediment de verificació de dades es pot iniciar en quatre **supòsits**:

La verificació de dades

Aquest procediment per a rectificar discrepàncies de dades ja es feia en matèria d'IRPF, des de fa força anys, per la qual cosa és en aquest tribut on més àmbit d'aplicació tindrà aquesta actuació. Les regularitzacions, a través de les liquidacions provisionals corresponents, solen ser de poca quantia (les de més quantia es reserven a la comprovació limitada o a les actuacions d'inspecció).

⁽⁴⁵⁾Art. 131 LGT

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

b) Quan les dades declarades no coincideixin amb les que contenen altres declaracions presentades pel mateix obligat o amb les que estiguin en poder de l'Administració tributària. En aquests casos, l'Administració disposa d'elements de prova, d'informació sobre el fet imposable o sobre la quantificació del deute, que no coincideixen amb els declarats per l'obligat tributari.

c) Quan s'aprecii una aplicació indeguda de la normativa que resulti palesa de la mateixa declaració o autoliquidació presentada o dels justificants aportats amb aquesta.

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

3) Aspectes procedimentals

Quant al procediment que s'ha de seguir en la verificació de dades⁴⁶, dura com a màxim sis mesos, una vegada que s'ha iniciat, encara que no hi hagi un termini previst per a iniciar-lo (el termini és el de la prescripció).

Aquest procediment s'inicia amb un requeriment perquè l'obligat aclareixi les discrepàncies detectades. No obstant això, pot passar que l'Administració regularitzi sense necessitat de la col·laboració de l'obligat tributari; en aquest cas, el procediment s'inicia amb la proposta de liquidació, d'acord amb l'article 132.1 LGT.

Les denominades liquidacions paral·leles

Això és, precisament, el que passa en el cas de les paral·leles. Són liquidacions provisionals practicades pel simple control informàtic de les autoliquidacions i que corregeixen els errors de càlcul o d'aplicació de normes continguts en les autoliquidacions presentades.

Es denominen col·loquialment *liquidacions paral·leles*, perquè es comuniquen al subjecte passiu mitjançant un full en què es fan constar, en doble columna, les dades consignades per l'obligat tributari en la seva autoliquidació i les correccions numèriques d'aquestes dades que l'Administració considera oportunes. Així mateix, hi figuren els anomenats *errors en la seva declaració*, en què s'adverteixen quins han estat els preceptes legals conculcats en l'autoliquidació, a manera de motivació, la qual cosa ha estat polèmica.

Respecte a la **tramitació** del procediment de verificació de dades, cal destacar que, amb caràcter previ a l'obertura del termini d'al·legacions, l'Administració tributària pot acordar motivadament l'ampliació o reducció de l'abast de les actuacions. Aquest acord s'ha de notificar a l'obligat tributari⁴⁷.

La verificació de dades

Se sol produir mitjançant l'encreuament de les declaracions amb les dades que té en poder seu l'Administració, obtingudes pel deure d'informació de tercers. És el que passa, per exemple, amb les retencions.

⁽⁴⁶⁾Art. 132 i 133 LGT

Lectura recomanada

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

⁽⁴⁷⁾Art. 155.2 RGGIT

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

A continuació, es practica la **proposta de liquidació**, que ha de ser motivada. És possible que aquesta proposta figuri en la comunicació de l'inici del procediment; en aquest cas, segons Pérez Royo, si l'obligat tributari ha presentat objeccions, el respecte a les garanties del contribuent requereix un acte exprés de confirmació de la proposta inicial.

Finalment, en el **tràmit d'al·legacions**, de deu dies des de l'endemà de la notificació de la proposta de liquidació⁴⁸, es posa de manifest l'expedient perquè els interessats les puguin presentar, i els documents o justificants que considerin oportuns.

⁽⁴⁸⁾Art. 155.3 RGGIT

En relació amb l' **acabament** del procediment, generalment, finalitza amb la liquidació provisional, que, d'acord amb l'article 133 LGT, ha de ser motivada, amb referència succincta als fets i els fonaments de dret tinguts en compte.

Altres formes d'acabament del procediment

- Resolució en què, segons l'article 156.1 RGGIT, després de tenir en compte les al·legacions del subjecte, s'indiqui que no escau practicar la liquidació provisional, o en què es corregeixin els defectes advertits. Segons Pérez Royo, l'acte en què es declara la no-procedència de liquidació equival en els seus efectes a la pràctica d'una liquidació provisional, ja que mitjançant aquesta es dona aquest estatus a l'autoliquidació.
- Per esmena, aclariment o justificació de la discrepància o de la dada objecte del requeriment per part de l'obligat tributari. En aquest cas, no cal dictar resolució expressa; n'hi ha prou que consti aquesta circumstància en diligència.
- Per caducitat, quan se sobrepassa el termini de sis mesos sense que s'hagi notificat la liquidació provisional (sense perjudici que l'Administració pugui iniciar de nou aquest procediment mentre no prescrigui el seu dret).
- Per l'inici d'un procediment de comprovació limitada o d'inspecció que inclogui l'objecte del procediment de verificació de dades; és a dir, quan l'Administració considera que cal aprofundir en el tema i obre un d'aquests procediments.

En els casos en què la liquidació dictada llanci una quantitat a retornar a l'obligat tributari, la liquidació d'interessos de demora s'ha de fer seguint el procediment previst per a la devolució d'ingressos indeguts o el procediment relatiu a la devolució derivada de la normativa d'un tribut⁴⁹.

⁽⁴⁹⁾Art. 156.2 RGGIT

5.2. Procediment de comprovació limitada

1) Concepte

La **comprovació limitada** és una figura introduïda per la LGT de 2003 que, malgrat que s'enquadra en la comprovació formal de l'actuació de l'obligat tributari en relació amb les seves autoliquidacions o declaracions, s'assembla a una "miniinspecció". Es produeix en els casos en què els òrgans de gestió consideren que no n'hi ha prou amb una simple verificació de dades⁵⁰.

⁽⁵⁰⁾Art. 136 a 140 LGT

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

Diferències entre la verificació de dades i la comprovació limitada

En primer lloc, es diferencien quant als mitjans que s'han d'utilitzar, que són més amplis en la comprovació limitada que en la verificació de dades.

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

En canvi, el RGGIT detalla alguns **supòsits** en què, entre altres, es pot iniciar el procediment de comprovació limitada⁵¹:

⁽⁵¹⁾Art. 163 RGGIT

- Quan s'adverteixin errors en el contingut de les autoliquidacions, declaracions, comunicacions de dades o sol·licituds o discrepàncies entre les dades declarades o justificants aportats i els elements de prova que estiguin en poder de l'Administració tributària.
- Quan escaigui comprovar tots o algun element de l'obligació tributària en relació amb les autoliquidacions, declaracions, comunicacions o sol·licituds.
- Quan, de conformitat amb els antecedents que estiguin en poder de l'Administració, es posi de manifest l'obligació de declarar o la realització del fet imposable o del pressupòsit de fet d'una obligació tributària sense que hi consti la presentació de l'autoliquidació o declaració.

2) Mitjans de comprovació

Quant als **mitjans** que s'han d'utilitzar, a diferència de la verificació de dades, la comprovació limitada es pot estendre a l'examen de registres i documents (excepte la comptabilitat mercantil, que només la pot examinar la inspecció) i a la informació facilitada per tercers.

Actuacions de comprovació

L'Administració tributària, segons l'article 136.2 LGT, pot fer les actuacions següents:

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

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

Exemple

L'Agència Tributària, davant les dades consignades pel Sr. Martínez en la seva autoliquidació de l'IRPF corresponent al passat exercici i havent observat un error aritmètic en la suma dels rendiments del capital declarat, practica a aquest obligat una liquidació de la qual resulta a pagar una quantitat de 853,15 euros. Així, l'Agència envia al Sr. Martínez una notificació per a informar-lo d'aquesta liquidació el 18 de gener d'aquest exercici, en què figura la liquidació pròpiament dita i el termini i la forma com s'haurà de fer efectiu el deute tributari.

Més tard, l'1 de març d'aquest exercici, el Sr. Martínez rep una comunicació d'inici d'un procediment de comprovació limitada referit als rendiments de l'activitat professional declarats en l'IRPF dels dos últims exercicis, en què se li requereix que porti a les oficines de la delegació de l'AEAT els llibres registre d'ingressos i despeses de l'activitat. Durant el procediment de comprovació limitada i davant la poca documentació aportada pel Sr. Martínez, el funcionari encarregat del procediment decideix requerir informació a diversos proveïdors perquè aportin una còpia de les factures que li van emetre i a una entitat financera perquè porti el detall de les diferents operacions realitzades amb la targeta de crèdit.

La primera qüestió que cal plantejar-se és si l'Administració tributària pot practicar una liquidació com a conseqüència d'un error aritmètic detectat en l'autoliquidació corresponent a l'IRPF. Efectivament, dins el procediment de verificació de dades, l'article 131.a LGT estableix que l'Administració tributària pot iniciar aquest procediment quan la declaració o autoliquidació presentada pel contribuent presenta defectes formals o incorre en errors aritmètics. La liquidació practicada per l'Agència Tributària serà una liquidació provisional, d'acord amb el que estipula l'article 133.1.b LGT.

A continuació, cal plantejar-se quines conseqüències té aquesta liquidació relativa a l'impost del passat exercici en relació amb el procediment de comprovació limitada referida als dos passats exercicis que s'inicia l'1 de març. En aquest cas, la liquidació practicada no té cap tipus de conseqüència en relació amb el procediment de comprovació limitada iniciat, ja que la liquidació efectuada per l'Administració tributària respecte a l'IRPF del passat exercici es va limitar a liquidar un error aritmètic sense que hagués efectuat cap actuació comprovadora respecte als rendiments declarats. Sobre aquest tema, l'article

Lectura recomanada

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

133.2 LGT estableix que la verificació de dades no impedeix la posterior comprovació de l'objecte d'aquesta.

Les actuacions que es poden realitzar en un procediment de comprovació limitada es recullen en l'article 136.2 LGT, l'apartat d) del qual estableix expressament la possibilitat de dirigir requeriments a tercers perquè aportin la informació que estiguin obligats a subministrar amb caràcter general. No obstant això, en l'article 136.3 LGT es recull específicament que en cap cas no es pot requerir a tercers informació sobre moviments financers, encara que aquesta sí que es pot requerir al mateix obligat tributari.

Així doncs, cal tenir present que, malgrat que les entitats financeres estiguin obligades a cedir informació amb rellevància tributària, no es pot subministrar tota, ja que, com estableix la STS de 30 d'octubre de 1996, l'Administració només té dret a conèixer la causa immediata o genèrica dels abonaments o càrrecs en els comptes bancaris, però no la seva causa remota o específica. Per tant, l'actuació del funcionari en qüestió només serà correcta quant als requeriments dirigits als proveïdors, però no quant als requeriments de moviments dels comptes bancaris.

Quant al **lloc de realització de les actuacions** de comprovació limitada, com a norma general, segons l'article 136.4 LGT, no es poden fer fora de les oficines de l'Administració (a excepció dels tributs gestionats per duanes, en què el règim general és la presentació de les mercaderies a despatx en la duana), a diferència del que passa amb la inspecció.

No obstant això, sí que es poden fer en els locals de l'activitat quan es tracti de comprovacions censals o relatives a l'aplicació de mitjans objectius de tributació (com és el cas de la comprovació dels paràmetres relatius al lloc d'exercici de l'activitat en l'estimació objectiva per mòduls⁵²).

⁽⁵²⁾Art. 164.3 RGGIT

3) Aspectes procedimentals

Quant al procediment que s'ha de seguir en la comprovació limitada, ha de durar com a màxim sis mesos una vegada que s'ha iniciat, encara que no hi ha un termini previst per a iniciar-lo i, per tant, el termini és el de prescripció de quatre anys.

El procediment **s'inicia d'ofici**, mitjançant una comunicació en què es concretin la naturalesa i l'abast de les actuacions i s'informi l'obligat dels seus drets i les seves obligacions. Pot contenir la proposta de liquidació en els casos en què l'Administració tingui les dades suficients per a practicar-la (generalment, això passa quan el contribuent no hagi presentat declaració o autoliquidació⁵³).

⁽⁵³⁾Art. 137 LGT

Respecte a la **tramitació del procediment**, s'ha de donar la compareixença de l'obligat el dia i l'hora assenyalats en la comunicació, a l'efecte d'aportar els documents i altres elements sol·licitats⁵⁴.

⁽⁵⁴⁾Art. 138 LGT

Les actuacions es documenten en diligències (com les de la inspecció). Hi ha d'haver una **proposta de liquidació**, degudament motivada, i un tràmit d'al·legacions de deu dies a partir de l'endemà de la notificació de la proposta. D'altra banda, l'Administració tributària pot prescindir del tràmit

⁽⁵⁵⁾Art. 164.4 RGGIT

d'al·legacions quan la resolució contingui manifestació expressa que no és procedent regularitzar la situació tributària de l'obligat com a conseqüència de la comprovació feta⁵⁵.

Així mateix, amb caràcter previ al termini d'al·legacions, l'Administració tributària pot acordar motivadament l'ampliació o reducció de l'abast de les actuacions. Acord que haurà de ser notificat a l'obligat tributari⁵⁶.

(56) Art. 164.1 RGGIT

En relació amb cada obligació tributària objecte del procediment es pot dictar una única resolució respecte de tot l'àmbit temporal objecte de la comprovació, a fi que el deute resultant es determini mitjançant la suma algebraica de les liquidacions referides als diferents períodes impositius o de liquidació comprovats⁵⁷.

(57) Art. 164.5 RGGIT

La forma principal d' **acabament del procediment** és la liquidació provisional, que ha de contenir: l'obligació tributària o elements d'aquesta i l'àmbit temporal objecte de la comprovació; especificació de les actuacions concretes fetes; relació de fets i fonaments de dret que motivin la resolució, i la liquidació provisional o, si escau, manifestació expressa que no escau regularitzar la situació tributària com a conseqüència de la comprovació realitzada⁵⁸.

(58) Art. 139 LGT

Quan la liquidació resultant doni una quantitat a retornar, es liquiden els interessos de demora d'acord amb el procediment de devolució d'ingressos indeguts o amb el procediment de devolució derivat de la normativa d'un tribut⁵⁹.

(59) Art. 165 RGGIT

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

Efectes de la regularització mitjançant la liquidació provisional

(60) Art. 140 LGT

Mentre no prescrigui el deute, es pot rectificar aquesta liquidació però no mitjançant un procediment (d'inspecció o de comprovació limitada) directament dirigit al mateix objecte, és a dir, a la mateixa obligació pel mateix període.

Només es pot rectificar com a conseqüència que es descobreixin nous fets o circumstàncies en el si d'un procediment obert en relació amb un altre objecte o amb un altre subjecte diferent⁶⁰.

Com assenyala Pérez Royo, aquest caràcter preclusiu de les liquidacions provisionals dictades fruit d'una comprovació limitada fa que aquestes liquidacions se situïn a mig camí entre les provisionals en sentit estricte (com les derivades de la verificació de dades) i les definitives (sorgides d'un procediment d'inspecció).

Finalment, l'article 140.2 LGT assenyala que la conformitat expressa de l'obligat tributari o el seu representant en relació amb els fets i elements determinants del deute implica que no puguin ser impugnats, excepte prova que s'ha comès un error de fet.

Exemple

El 9 de gener d'aquest exercici, la societat X, SA va rebre, al seu domicili fiscal, la comunicació de l'inici d'un procediment desenvolupat per l'Administració tributària,

en virtut del qual se li requeria que exhibís únicament les factures justificatives de les deduccions que havia consignat en la seva autoliquidació de l'impost de societats de l'exercici precedent, però no la comptabilitat. En aquest exercici, l'autoliquidació que la societat havia presentat dins el termini contenia un resultat a retornar de 18.000 euros.

Posteriorment, amb data 12 de març d'aquest exercici, l'entitat va rebre una nova comunicació de l'AEAT per la qual se li va notificar una proposta de liquidació provisional de l'impost de societats de l'exercici precedent que minorava l'import sol·licitat a retornar per l'entitat com a conseqüència de la falta de justificació de l'import declarat.

Tenint en compte que només s'ha requerit a la societat que exhibeixi les factures relatives a les deduccions practicades en la quota de l'IS i no la comptabilitat mercantil, ens trobaríem en el marc d'un procediment de comprovació limitada regulat en els articles 136 a 140 LGT i 163 a 165 RGGIT.

En concret, l'article 136.2 LGT estableix que, en aquest procediment, l'Administració tributària "pot realitzar únicament les actuacions següents: a) Examen de les dades consignades pels obligats tributaris en les seves declaracions i dels justificants presentats o que es requereixin a aquest efecte". Per la seva banda, l'article 141.h LGT assenyala que aquests procediments són generalment realitzats pels òrgans de gestió tributària, si bé s'ha de destacar que també tenen competència per a la seva tramitació els òrgans d'inspecció. Així, en definitiva, es tracta d'una funció que comparteixen tant els òrgans d'inspecció com els de gestió, per la qual cosa la corresponent regulació del seu desenvolupament dependrà únicament del procediment en qüestió i no de l'òrgan que la dugui a terme.

Per tant, tant si el procediment és realitzat pels òrgans d'inspecció com pels de gestió, el procediment de comprovació limitada plantejat es regeix per les normes establertes per als procediments de gestió. Així doncs, de conformitat amb l'article 104.1 LGT, les actuacions hauran de concloure en el termini màxim de 6 mesos des de la data de notificació de l'acord d'inici, és a dir, passats 6 mesos des del 9 de gener d'aquest exercici (concretament, el 9 de juliol del mateix any).

El venciment d'aquest termini màxim sense que s'hagi notificat la resolució produeix la caducitat del procediment, sense que això comporti per si mateix la prescripció dels drets de l'Administració. A més, s'ha de remarcar que les actuacions realitzades en un procediment caducat i els documents i altres elements de prova obtinguts conservaran la seva validesa i eficàcia a efectes probatoris en altres procediments, ja siguin iniciats o que es puguin iniciar amb posterioritat i en relació amb uns altres o amb el mateix obligat tributari (tal com estableix l'art. 104.5 LGT).

No obstant això, s'ha d'assenyalar que el primer apartat de l'article 139 LGT preveu la resolució expressa com una de les tres formes de concloure el procediment de comprovació limitada, i, en el seu epígraf segon, estableix el contingut mínim de la resolució esmentada amb el tenor literal següent: "La resolució administrativa que posi fi al procediment de comprovació limitada ha de contenir almenys: [...] d) Liquidació provisional".

Sobre aquest tema, convé recordar que l'article 101 LGT estableix el concepte i les classes de les liquidacions tributàries com una qüestió íntimament relacionada amb la terminació dels procediments tributaris, i és que en l'apartat tercer preveu que, amb caràcter general, una liquidació és definitiva quan es practiqui en el si d'un procediment inspector amb la comprovació prèvia de la totalitat dels elements de l'obligació tributària.

Així, en relació amb el cas plantejat, és evident que la liquidació derivada del procediment de comprovació limitada té caràcter provisional, ja que només es va comprovar la procedència de les deduccions de l'IS i, a més, es va desenvolupar en el si d'un procediment de gestió.

Finalment, és procedent indicar que, una vegada finalitzada la comprovació limitada, no es pot efectuar una nova regularització en relació amb l'objecte comprovat, tret que es descobreixin nous fets mitjançant la realització d'actuacions diferents de les realitzades i especificades en la resolució del procediment esmentat.

5.3. Procediment de comprovació de valors

1) Concepte i àmbit d'aplicació

La **comprovació de valors** és una actuació del procediment de gestió la finalitat de la qual consisteix a confrontar les dades o xifres de valoració aportades per l'obligat tributari amb les quals, segons el criteri administratiu, s'haurien de tenir en compte en l'aplicació de la normativa del tribut en qüestió.

En relació amb la **regulació** d'aquesta matèria, convé tenir present que els articles 134 LGT i 160 RGGIT regulen els aspectes procedimentals, mentre que els articles 57 LGT i 157 a 159 RGGIT es refereixen als mitjans que s'hi han d'utilitzar. D'altra banda, els articles 135 LGT i 161 a 162 RGGIT estan dedicats a la taxació pericial contradictòria.

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

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

Segons l'article 134.1 LGT, no escau la comprovació de valors quan l'obligat tributari hagi utilitzat els valors publicats per la mateixa Administració en aplicació d'algun dels mitjans enumerats en l'article 57 LGT. A aquest supòsit també afegeix l'article 157 RGGIT el cas en què el valor hagi estat comunicat a l'obligat tributari en els termes que preveu l'article 90 LGT (informació amb caràcter previ a l'adquisició o transmissió de béns immobles).

Respecte a l'objecte de la comprovació de valors, es refereix a la base imposable o a algun dels seus elements, ja que, com indica l'article 57.1 LGT, es pot comprovar "el valor de les rendes, productes, béns i altres elements determinants de l'obligació tributària".

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

2) Aspectes procedimentals

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

Els mitjans de comprovació

Les normes de cada tribut han de regular, d'acord amb l'article 57.2 LGT, l'aplicació dels mitjans de comprovació. Si bé la normativa dels tributs no regula de manera específica aquests mitjans, encara que es refereix a l'efecte de la comprovació.

Supòsits més freqüents

En la pràctica, on més aplicació té la comprovació de valors és en les transmissions d'immobles.

Per aquest motiu la resolució d'aquest tipus de comprovació no és susceptible d'impugnació autònoma, però sí que pot promoure la taxació pericial contradictòria. El que és impugnable és la liquidació basada en el valor resultant de la comprovació. En aquesta impugnació es poden plantejar qüestions relatives a la valoració⁶¹.

(61) Art. 134.3 LGT

El procediment s'inicia d'ofici i s'ha de comunicar a l'interessat, encara que si l'Administració pot modificar el valor declarat sense més investigacions, s'inicia amb la notificació del valor comprovat⁶².

(62) Art. 134.1 LGT

Respecte a la seva **tramitació**, després de la comunicació a l'interessat, l'Administració ha de fer les actuacions de comprovació utilitzant els mitjans pertinents. Aquestes actuacions s'han de comunicar a l'interessat, qui ha de facilitar-ne la pràctica. Si el valor determinat per l'Administració és diferent del declarat per l'obligat, se li ha de comunicar la proposta de valoració en notificar-li la proposta de liquidació, i la proposta de valoració s'ha de motivar, amb expressió dels mitjans i criteris utilitzats⁶³.

(63) Art. 134.2 i 3 LGT

La motivació de la comprovació de valors

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

Contingut de la proposta de valoració

La proposta de valoració, segons l'article 160.3 LGT, ha de contenir els aspectes següents:

- En l'estimació per referència als valors que figurin en els registres oficials de caràcter fiscal s'han d'especificar el valor pres com a referència i els paràmetres, coeficients i altres elements de quantificació utilitzats per a determinar el valor.
- En la utilització de preus mitjans de mercat s'ha d'especificar l'adaptació dels estudis de preus mitjans de mercat i del sistema de càlcul al cas concret.
- En els dictàmens de perits s'han d'expressar de manera concreta els elements de fet que justifiquen la modificació del valor declarat, i la valoració assignada. Quan es tracti de béns immobles s'hi ha de fer constar expressament el mòdul unitari bàsic aplicat, amb expressió de la seva procedència i forma de determinació, i totes les circumstàncies rellevants, com ara superfície, antiguitat o altres, que hagin estat preses en consideració per a la determinació del valor comprovat, amb expressió concreta de la seva incidència en el valor final i la font de la seva procedència.

La valoració administrativa serveix de base a la liquidació provisional que es practiqui, sense perjudici que es pugui iniciar un procediment de verificació de dades, de comprovació limitada o d'inspecció respecte d'altres elements de l'obligació tributària.

El procediment **finalitza**, transcorregut el termini d'al·legacions, amb la determinació del valor resultant de la comprovació, el valor comprovat. Aquest valor comprovat s'ha de notificar a l'interessat (encara que generalment se li no-

tifica amb el mateix acte de liquidació). El termini màxim de durada d'aquest procediment, d'acord amb l'article 134.1 LGT, és de sis mesos: termini per a notificar la valoració o, si escau, la liquidació.

Els mitjans de comprovació⁶⁴ de valors són els següents:

⁽⁶⁴⁾Art. 57.1 LGT i 158 RGGIT

- Capitalització o imputació de rendiments al percentatge que la llei de cada tribut assenyali.
- Estimació per referència als valors que figurin en els registres oficials de caràcter fiscal. Aquesta estimació per referència pot consistir en l'aplicació dels coeficients multiplicadors, determinats i publicats per l'Administració tributària competent, en els termes reglamentaris, als valors que figurin en el registre oficial de caràcter fiscal que es prengui com a referència a l'efecte de valorar cada tipus de béns. En el cas de béns immobles, el registre oficial de caràcter fiscal que s'ha de prendre en consideració per a la determinació d'aquests coeficients multiplicadors per a la valoració d'aquests béns és el cadastre immobiliari.
- Preus mitjans de mercat.
- Cotitzacions en mercats nacionals i estrangers.
- Dictamen de perits de l'Administració.
- Valor assignat als béns en les pòlisses de contractes d'assegurances.
- Valor assignat per a la taxació de les finques hipotecades en compliment del que preveu la legislació hipotecària.
- Preu o valor declarat corresponent a altres transmissions del mateix bé, tenint en compte les circumstàncies d'aquestes, fetes dins el termini reglamentari.
- Qualsevol altre mitjà que específicament es determini en la llei pròpia de cada tribut.

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

En tot cas, la taxació pericial contradictòria, com assenyala l'article 57.2 LGT, es pot utilitzar per a corregir o confirmar les valoracions resultants de l'aplicació dels mitjans anteriorment assenyalats.

Els informes pericials

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

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

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

El resultat de la comprovació de valors també pot tenir efectes respecte a altres obligats tributaris, quan es prevegi en la llei. En aquests casos, l'Administració queda vinculada pel valor en relació amb els altres interessats. La llei de cada tribut pot establir l'obligació de notificar a cadascun dels interessats el valor comprovat perquè puguin impugnar o promoure la taxació pericial contradictòria⁶⁵.

Quan en un procediment posterior el valor comprovat s'apliqui a altres interessats, aquests en poden promoure la impugnació o la taxació pericial contradictòria. Si de la impugnació o de la taxació pericial contradictòria promoguda per un obligat tributari resulta un valor diferent, aquest és aplicable a la resta d'obligats⁶⁶.

3) La taxació pericial contradictòria

La **taxació pericial contradictòria** és un dels mitjans de comprovació de valors més importants. Es tracta d'un mitjà de segon grau, és a dir, necessita que prèviament s'hagi produït una comprovació de valors utilitzant un dels mitjans ordinaris. A més, es tracta d'un incident que no es ventila pròpiament en via de gestió, sinó en la impugnació de la liquidació practicada sobre el valor comprovat. Consisteix a contraposar a la valoració realitzada per l'Administració la d'un perit designat pel mateix obligat tributari.

Com s'ha dit, la taxació pericial contradictòria és un mitjà de prova que s'exerceix en via de **reclamació**, no en el procediment de gestió. Es promou dins el termini del primer recurs per a impugnar la liquidació practicada sobre la base dels valors comprovats administrativament, o bé en els casos en què l'acte de comprovació sigui notificat de manera separada, en reclamar

L'extensió d'efectes

De vegades, la llei preveu de manera expressa l'extensió automàtica d'efectes de les valoracions efectuades en el si de l'ITPAJD o ISD a l'IP.

⁽⁶⁵⁾Art. 134.4 LGT

⁽⁶⁶⁾Art. 143.5 LGT

contra aquest acte en els casos en què la normativa tributària ho prevegi (en l'actualitat, no es preveu que es pugui impugnar de manera separada el valor comprovat).

Els efectes de la presentació de la sol·licitud o la reserva de promoure-la són que suspèn l'execució de l'acte de liquidació i del termini per recórrer⁶⁷.

⁽⁶⁷⁾Art. 135.1, paràgraf 3, LGT

La taxació pericial contradictòria és **acordada** per l'òrgan que entén del recurs. Es pot plantejar respecte de la valoració feta per un dictamen de perit de l'Administració o respecte de comprovacions fetes per altres mitjans. En el segon cas, s'ha d'acudir a un perit de l'Administració perquè en faciliti la valoració, que serà la que es contrastarà amb la del perit proposat per l'obligat tributari.

Iniciació de la taxació pericial contradictòria

⁽⁶⁸⁾Art. 161.1 RGGIT

Quan se sol·liciti la taxació pericial contradictòria⁶⁸, és necessària la valoració feta per un perit de l'Administració en el supòsit que la comprovació del valor s'hagi efectuat per un mitjà diferent del dictamen de perits de l'Administració. A aquests efectes, l'òrgan competent ha de remetre als serveis tècnics corresponents una relació dels béns i drets que s'han de valorar. En el termini de 15 dies, el personal amb títol adequat a la naturalesa d'aquests ha de formular per duplicat el full de valoració corresponent, en què han de constar el resultat de la valoració feta i els criteris utilitzats.

Únicament s'entén que els obligats tributaris promouen la taxació pericial contradictòria, si els motius d'oposició a la valoració només es refereixen a la quantificació dels seus elements tècnics, com el mòdul unitari bàsic, la depreciació per antiguitat o els coeficients i les xifres en què es concreten les altres circumstàncies considerades en la quantificació, tret que l'obligat tributari manifesti expressament que no vol promoure la taxació pericial contradictòria sinó la impugnació de l'acte administratiu.

En relació amb la **tramitació de la taxació pericial contradictòria**, l'òrgan competent ha de notificar a l'obligat tributari la valoració o, en els casos en què la comprovació de valors s'hagi efectuat mitjançant el dictamen de perits de l'Administració, la que ja figuri en l'expedient, i se li ha de concedir un termini de deu dies, a comptar de l'endemà de la notificació de la valoració, perquè pugui procedir al nomenament d'un perit, que ha de tenir el títol adequat a la naturalesa dels béns i drets a valorar.

Desenvolupament del procediment

Pel que fa al desenvolupament del procediment, si transcorregut el termini de deu dies sense que l'obligat tributari hagi designat el perit, s'entén que desisteix del seu dret a promoure la taxació pericial contradictòria i el procediment es considera per acabat. En aquest cas, la liquidació que es dicti pren el valor comprovat que hagi servit de base a la liquidació inicial i no es pot promoure una nova taxació pericial contradictòria.

Una vegada l'obligat tributari hagi designat el perit, se li ha de lliurar la relació de béns i drets perquè en el termini d'un mes, comptat a partir de l'endemà de la recepció de la relació, formuli el full de valoració corresponent, el qual ha d'estar motivat.

Transcorregut el termini d'un mes sense que s'hagi presentat la valoració, s'entén que desisteix del seu dret a promoure la taxació pericial contradictòria i el procediment es considera acabat. En aquest cas, la liquidació que es dicti pren el valor comprovat que hauria servit de base a la liquidació inicial i no es pot promoure una nova taxació pericial contradictòria.

L'Administració tributària competent pot establir honoraris estandarditzats per als perits tercers que hagin de ser designats d'acord amb el que preveu l'article 135.3 LGT. És ne-

Òrgan competent

L'òrgan competent per a designar un perit tercer és el que es determini en la normativa d'organització específica.

cessària l'acceptació de la designació pel perit triat per sorteig. Aquesta acceptació determina, així mateix, l'acceptació dels honoraris aprovats per l'Administració.

Una vegada acceptada la designació pel perit tercer, se li ha de lliurar la relació dels béns i drets que s'han de valorar i les còpies dels fulls de valoració dels perits anteriors. En el termini d'un mes, comptat a partir de l'endemà del lliurament, ha de confirmar alguna de les valoracions anteriors o fer una nova valoració, sense perjudici dels límits que preveu l'article 135.4 LGT.

En cas que el perit tercer no emeti la valoració en el termini establert, es pot deixar sense efecte la seva designació, sense perjudici de les responsabilitats que siguin exigibles per la falta d'emissió del dictamen en termini. En cas que es deixi sense efecte la designació, s'ha de notificar aquesta circumstància al perit tercer i a l'obligat tributari, i, si escau, s'ha de procedir a l'alliberament dels dipòsits dels seus honoraris i al nomenament d'un altre perit tercer per ordre correlatiu.

Si el dictamen del perit que aporta l'Administració no excedeix de més del 10% i no és superior en 120.000 euros a la feta pel de l'obligat tributari, preval aquesta última⁶⁹.

(69) Art. 135.3 LGT

En cas contrari, s'ha de designar un tercer perit, la valoració del qual és la definitiva, sense que pugui sobrepassar el valor assenyalat inicialment per l'Administració en la seva comprovació ni rebaixar els del valor declarat⁷⁰. El tercer perit serà designat segons el torn correlatiu dins la llista proporcionada pel col·legi o associació professional corresponent a principis de cada any.

(70) Art. 135.4 LGT

Acabament del procediment de taxació pericial contradictòria

(71) Art. 162 RGGIT

El procediment de taxació pericial contradictòria⁷¹ acabarà d'alguna de les maneres següents:

- Pel lliurament en l'Administració tributària de la valoració efectuada pel perit tercer.
- Pel desistiment de l'obligat tributari en els termes que preveu l'article 161.2 i 3 RGGIT.
- Perquè no és necessària la designació del perit tercer d'acord amb el que preveu l'article 135.2 LGT. En aquest cas, la liquidació que es dicti pren la valoració que resulti de la taxació efectuada pel perit de l'obligat tributari i no es pot efectuar una nova comprovació de valor per l'Administració tributària sobre els mateixos béns o drets.
- Per la falta del dipòsit d'honoraris per qualsevol de les parts en els termes que preveu l'article 135.3, quart paràgraf, LGT. En aquest cas, la liquidació que es dicti pren la valoració que correspongui i no es pot promoure novament la taxació pericial contradictòria per part de l'obligat tributari o, si escau, no es pot efectuar una nova comprovació de valor per part de l'Administració tributària sobre els mateixos béns o drets.
- Per caducitat en els termes que preveu l'article 104.3 LGT. En aquest supòsit, la liquidació que es dicti pren el valor comprovat que hauria servit de base a la liquidació inicial i no es pot promoure novament la taxació pericial contradictòria.

Una vegada acabat el procediment, l'Administració tributària competent ha de notificar en el termini d'un mes la liquidació que correspongui a la valoració que s'hagi de prendre com a base en cada cas, i la dels interessos de demora que corresponguin. L'incompliment d'aquest termini determina que no s'exigeixin interessos de demora des que es produeixi aquest incompliment.

Amb la notificació de la liquidació s'inicia el termini que preveu l'article 62.2 LGT perquè l'ingrés sigui efectuat, i el còmput del termini per a interposar el recurs o la reclamació economicoadministrativa contra la liquidació, en cas que aquest termini hagi estat suspès per la presentació de la sol·licitud de taxació pericial contradictòria.

5.4. Procediments de comprovació d'obligacions formals

El RGGIT dedica la secció VII del capítol II del títol IV a les actuacions i els procediments de comprovació d'obligacions formals, compost per onze preceptes (art. 144 a 154 RGGIT) i dividit en quatre subseccions relatives a les actuacions i els procediments de comprovació censal, les actuacions de comprovació del domicili fiscal, les actuacions de control de presentació de declaracions i les actuacions de control d'altres obligacions formals.

1) Actuacions i procediments de comprovació censal

La **comprovació de la veracitat de les dades** comunicades a les declaracions censals d'alta, modificació i baixa s'ha de fer d'acord amb les dades comunicades o declarades pel mateix obligat tributari, amb les dades que estiguin en poder de l'Administració, i mitjançant l'examen físic i documental dels fets i les circumstàncies en les oficines, despatxos, locals i establiments de l'obligat tributari⁷².

⁽⁷²⁾Art. 144 RGGIT

L'Administració tributària pot **requerir** la presentació de les declaracions censals, l'aportació de la documentació que s'hi hagi d'adjuntar, la seva ampliació i l'esmena dels defectes advertits, i pot incorporar d'ofici les dades que hagin de figurar en els censos.

Entrada i reconeixement de finques

Els òrgans competents tenen les facultats que preveu l'article 172 RGGIT, en relació amb l'entrada i el reconeixement de finques.

Quan es posin de manifest omissions o inexactituds en la informació que figuri en el cens, la rectificació de la situació censal de l'obligat tributari s'ha de fer d'acord amb el disposat en relació amb el procediment de rectificació censal (art. 145 RGGIT) o mitjançant la rectificació d'ofici de la situació censal (art. 146 RGGIT).

Baixa cautelar en els registres d'operadors intracomunitaris i d'exportadors

Es pot acordar la baixa cautelar en els registres d'operadors intracomunitaris i d'exportadors i altres operadors econòmics en règim comercial de les persones o entitats que hi estiguin incloses mitjançant un acord motivat del delegat o del director de departament competent de l'AEAT, amb l'informe previ de l'òrgan proponent, en els supòsits determinats en l'article 144.4 RGIT.

El **procediment de rectificació de la situació censal** es pot iniciar mitjançant un requeriment de l'Administració perquè l'obligat tributari aclareixi o justifiqui la discrepància observada o les dades relatives a la seva declaració censal o mitjançant la notificació de la proposta de resolució quan l'Administració tributària tingui prou dades per a formular-la⁷³.

⁽⁷³⁾Art. 145 RGGIT

Tramitació i acabament del procediment

Quan els fets a què es refereix l'article 144.4 RGGIT es constatin en actuacions fetes fora d'un procediment d'aplicació dels tributs, el procediment de rectificació de la situació censal s'ha d'iniciar en el termini d'un mes des de l'acord de baixa cautelar en els registres d'operadors intracomunitaris i d'exportadors i altres operadors econòmics en règim comercial. A l'efecte d'entendre complert el termini del mes, n'hi ha prou d'acreditar que

s'ha fet un intent de notificació de l'inici del procediment en aquest termini. La falta d'inici del procediment en aquest termini determina l'aixecament de la mesura cautelar.

Una vegada notificada la proposta de resolució, es concedeix a l'obligat tributari un termini de deu dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació d'aquesta proposta, perquè al·legui el que convingui al seu dret.

El procediment de rectificació censal acabarà d'alguna de les maneres següents:

- Mitjançant un resolució en què es rectifiquin les dades censals de l'obligat tributari. La resolució ha de ser, en tot cas, motivada amb una referència succinta als fets i fonaments de dret que s'hi hagin tingut en compte.
- Per l'esmena, l'aclariment o la justificació de la discrepància o de la dada objecte del requeriment per part de l'obligat tributari sense que sigui necessari dictar una resolució expressa. D'aquesta circumstància s'ha de deixar constància expressa en una diligència.
- Per caducitat, una vegada transcorregut el termini que regula l'article 104 LGT (sis mesos), sense que s'hagi notificat la resolució expressa que posi fi al procediment.
- Per l'inici d'un procediment de comprovació limitada o d'inspecció que inclogui l'objecte del procediment de rectificació de la situació censal.

D'altra banda, l'Administració tributària pot **rectificar d'ofici la situació censal** de l'obligat tributari sense necessitat d'instruir el procediment de rectificació censal en els supòsits determinats en el RGGIT⁷⁴. La modificació efectuada s'ha de comunicar a l'obligat tributari, tret que durant un període superior a un any hagi resultat impossible la pràctica de notificacions al domicili fiscal declarat.

(74) Art. 146 RGGIT

Finalment, l'Administració tributària pot **revocar el número d'identificació fiscal** assignat, quan en el curs de les actuacions de comprovació de la situació censal de l'obligat tributari o en les altres actuacions i procediments de comprovació o investigació s'acrediti alguna de les circumstàncies que preveu el RGGIT⁷⁵.

(75) Art. 147 RGGIT

La revocació del número d'identificació fiscal

L'acord de revocació requereix l'audiència prèvia a l'obligat tributari per un termini de deu dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació de l'obertura d'aquest termini, tret que aquest acord s'inclogui en la proposta de resolució d'un procediment de rectificació de la situació censal. La revocació s'ha de publicar en el *Butlletí Oficial de l'Estat* i notificar a l'obligat tributari.

La revocació del número d'identificació fiscal determina la baixa del registre d'operadors intracomunitaris i d'exportadors i altres operadors econòmics. No obstant això, l'Administració tributària pot rehabilitar el número d'identificació fiscal mitjançant un acord que ha d'estar subjecte als mateixos requisits de publicitat establerts per a la revocació.

2) Actuacions de comprovació del domicili fiscal

El procediment de **comprovació del domicili fiscal** s'inicia d'ofici mitjançant un acord de l'òrgan que s'estableixi en la norma d'organització específica, per pròpia iniciativa o a sol·licitud de qualsevol altre òrgan d'aquesta o d'una altra Administració tributària afectada. A aquesta sol·licitud s'ha d'adjuntar un informe sobre els antecedents que siguin rellevants⁷⁶.

(76) Art. 149 RGGIT

L' **òrgan competent** per a tramitar el procediment de comprovació del domicili ha de sol·licitar un informe a l'òrgan en l'àmbit territorial del qual es promogui el nou domicili, tret que ja figuri en l'expedient pel fet d'haver promogut l'inici del procediment.

Òrgan competent

Correspon a l'AEAT la comprovació del domicili fiscal en l'àmbit dels tributs de l'Estat, inclosos els cedits.

En cas que la comprovació del domicili fiscal pugui donar lloc al canvi de domicili fiscal a una **comunitat autònoma diferent**, s'ha de notificar aquesta circumstància a les administracions tributàries de les comunitats autònomes afectades perquè en el termini de quinze dies, comptats des de l'endemà de la notificació de l'obertura d'aquest termini, puguin sol·licitar que l'expedient es tramiti amb les especialitats a què es refereix l'article 152 RGGIT.

La **comprovació del domicili fiscal** s'ha de fer d'acord amb les dades comunicades o declarades pel mateix obligat tributari, amb les dades que estiguin en poder de l'Administració, amb les dades i els justificants que es requereixin al mateix obligat tributari o a tercers, i mitjançant l'examen físic i documental dels fets i les circumstàncies en les oficines, els despatxos, els locals i els establiments de l'obligat tributari. A aquests efectes, els òrgans competents tenen les facultats que preveu l'article 172 RGGIT, relatives a l'entrada i el reconeixement de finques.

Un cop tramitat l'expedient, s'ha de formular una **proposta de resolució** que s'ha de notificar a l'obligat tributari perquè en el termini de quinze dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació d'aquesta proposta, pugui al·legar i presentar els documents i justificants que consideri oportuns.

Acabament del procediment de comprovació del domicili fiscal

(77) Art. 150 RGGIT

La resolució que posi fi al procediment de comprovació del domicili fiscal⁷⁷ ha de ser motivada. El termini per a notificar la resolució és de sis mesos.

És competent per a resoldre el procediment de comprovació del domicili fiscal l'òrgan competent d'acord amb la norma d'organització específica.

La resolució adoptada en el procediment de comprovació del domicili fiscal ha de confirmar o rectificar el que s'ha declarat i s'ha de comunicar als òrgans implicats de l'AEAT i notificar a les administracions tributàries afectades i a l'obligat tributari.

El procediment pot finalitzar així mateix per caducitat, d'acord amb el que disposa l'article 104 LGT.

En relació amb els **efectes de la comprovació del domicili fiscal**, l'inici d'un procediment de comprovació del domicili fiscal no impedeix la continuació dels procediments d'aplicació dels tributs iniciats d'ofici o a instància de l'interessat que s'estiguin tramitant⁷⁸.

(78) Art. 151 RGGIT

Efectes de la comprovació del domicili fiscal

Durant els tres anys següents a la data de la notificació de la resolució del procediment de comprovació del domicili fiscal en què s'hagi rectificat el que s'ha declarat, les comunicacions de canvi de domicili fiscal que faci l'obligat tributari, quan comportin el trasllat a una comunitat autònoma diferent, tenen el caràcter de mera sol·licitud i s'han d'acompanyar de mitjans de prova que acreditin l'alteració de les circumstàncies que van motivar la resolució.

En el termini d'un mes des de la presentació de la comunicació del canvi de domicili fiscal, l'Administració tributària ha de notificar a l'obligat tributari un acord pel qual es confirmi el domicili fiscal comprovat prèviament, pel qual s'iniciï un nou procediment de comprovació del domicili fiscal o pel qual s'admeti el canvi de domicili fiscal. En aquest últim cas, el canvi de domicili té efectes a partir de l'endemà de la notificació d'aquest acord. Transcorregut un mes des de la presentació de la comunicació del canvi de domicili sense que s'hagi notificat l'acord que sigui procedent, aquesta comunicació té efectes enfront de l'Administració tributària a partir de l'endemà de la finalització d'aquest termini.

Finalment, cal assenyalar que el RGGIT estableix unes especialitats del procediment de comprovació del domicili fiscal iniciat a sol·licitud d'una comunitat autònoma⁷⁹.

(79) Art. 152 RGGIT

Especialitats del procediment de comprovació del domicili fiscal iniciat a sol·licitud d'una comunitat autònoma

Quan l'Administració tributària d'una comunitat autònoma consideri que, en relació amb els tributs cedits, el domicili fiscal que figura en el cens d'obligats tributaris no és el que correspon, pot sol·licitar que s'iniciï el procediment de comprovació del domicili fiscal.

L'AEAT iniciarà el procediment de comprovació del domicili fiscal en el termini d'un mes des que la sol·licitud d'inici tingui entrada en l'òrgan competent per a acordar aquest inici.

La proposta de resolució s'ha de notificar a l'obligat tributari i, si escau, a les administracions tributàries afectades, quan aquesta proposta doni lloc a un canvi de domicili fiscal a una comunitat autònoma diferent de la del domicili declarat, perquè en un termini de quinze dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació de la proposta, presentin les alegacions que considerin oportunes. No és necessari notificar aquesta proposta a l'obligat tributari quan la proposta de resolució confirmi el domicili declarat.

La comunitat autònoma

Indica el lloc on entén localitzat el domicili fiscal de l'obligat tributari i pot acompanyar tota la documentació probatòria que consideri oportuna.

3) Actuacions de control de presentació de declaracions

Correspon a l'Administració tributària el **control del compliment de l'obligació** de presentar declaracions, autoliquidacions i comunicacions de dades⁸⁰.

(80) Art. 153 RGGIT

El control del compliment d'aquesta obligació per part de l'Administració tributària es produeix en els **supòsits** següents:

- Quan estiguin obligats a això d'acord amb la seva situació censal. En aquest cas, l'Administració tributària pot requerir l'obligat tributari perquè pre-

senti l'autoliquidació o declaració omesa o, si escau, comuniqui la modificació o baixa censal corresponent.

- Quan es posi de manifest per la presentació d'altres declaracions, autoliquidacions o comunicacions de dades del mateix obligat tributari. S'entén que hi ha omissió en la presentació de la declaració o autoliquidació i es pot requerir la seva presentació, entre altres casos, quan l'obligació de presentar una declaració, autoliquidació o comunicació de dades es derivi de la presentació pel mateix obligat de declaracions o autoliquidacions a compte o quan s'ometi la presentació de comunicacions de dades o de declaracions exigides amb caràcter general en compliment de l'obligació de subministrament d'informació i s'hagin presentat declaracions o autoliquidacions periòdiques associades a aquella.
- Quan es derivi d'informació que estigui en poder de l'Administració procedent de terceres persones. En aquest supòsit, es considera que s'ha omès la presentació de declaracions o autoliquidacions i se'n pot requerir la presentació. Quan l'obligat tributari al·legui inexactitud o falsedat d'aquesta informació, es pot requerir el tercer perquè ratifiqui la informació subministrada.
- Quan es posi de manifest en el curs d'altres actuacions o procediments d'aplicació dels tributs.

En els casos en què no s'atengui al requeriment o en què, tot i atènr-s'hi, es presenti una declaració o autoliquidació en què s'apreciïn discrepàncies respecte dels imports declarats o autoliquidats per l'obligat tributari o per part de tercers, es pot iniciar el procediment de comprovació o investigació corresponent.

El procediment de control de presentació de declaracions, autoliquidacions i comunicacions de dades acaba d'alguna de les maneres següents:

- Mitjançant la presentació de la declaració, autoliquidació o comunicació de dades omeses.
- Mitjançant la justificació de la no-subjecció o exempció en el compliment de l'obligació de presentació. D'aquesta circumstància s'ha de deixar constància expressa en una diligència.
- Mitjançant l'inici d'un procediment de comprovació o investigació.
- Per caducitat, una vegada transcorregut el termini de tres mesos sense que s'hagi notificat una resolució expressa que posi fi al procediment.

4) Actuacions de control d'altres obligacions formals

El procediment per a la comprovació del compliment d'obligacions tributàries formals diferents de les regulades en les anteriors s' inicia d'ofici⁸¹.

⁽⁸¹⁾Art. 154 RGGIT

En el marc d'aquest procediment de comprovació d'altres obligacions formals, l'Administració tributària pot fer les **actuacions** següents:

- Examen de les dades i els antecedents en poder de l'Administració tributària que posin de manifest la realització del fet imposable o del presupòsit d'una obligació tributària, o l'existència d'elements determinants d'aquesta no declarats o diferents dels declarats per l'obligat tributari.
- Examen dels registres i altres documents exigits per la normativa tributària i de qualsevol altre llibre, registre o document de caràcter oficial, a excepció de la comptabilitat mercantil, i l'examen de les factures o els documents que serveixin de justificant de les operacions incloses en aquests llibres, registres o documents.
- Requeriments a tercers perquè aportin la informació que es trobin obligats a subministrar amb caràcter general o perquè la ratifiquin mitjançant la presentació dels justificants corresponents.

Finalitzat el tràmit d'audiència, s'ha de documentar el resultat de les actuacions de comprovació en una **diligència** que ha d'incloure, almenys, l'obligació tributària o elements d'aquesta comprovats i l'àmbit temporal objecte de la comprovació; l'especificació de les actuacions concretes dutes a terme, i una relació dels fets que motiven la diligència. La diligència s'ha d'incorporar a l'expedient sancionador que, si escau, s'iniciï o que s'hagi iniciat com a conseqüència del procediment, sense perjudici de la remissió que s'hagi d'efectuar quan sigui necessari per a la iniciació d'un altre procediment d'aplicació dels tributs.

Tràmit d'audiència

Una vegada concloues les actuacions de comprovació, s'ha de donar audiència a l'obligat tributari, per un termini de deu dies comptats a partir de l'endemà de la notificació de l'obertura d'aquest termini.

Acabament del procediment de comprovació d'altres obligacions formals

El procediment de comprovació d'altres obligacions formals acaba d'alguna de les maneres següents:

- Per diligència.
- Per caducitat, una vegada transcorregut el termini que regula l'article 104 LGT, sense que s'hagi formalitzat la diligència que posa fi al procediment.
- Per l'inici d'un procediment de comprovació limitada o d'inspecció que inclogui l'objecte del procediment.

Un cop finalitzat el procediment de comprovació d'altres obligacions formals mitjançant una diligència, l'Administració tributària no pot efectuar una nova regularització en relació amb l'objecte comprovat, tret que en un procediment de comprovació limitada o inspecció posterior es descobreixin nous fets o circumstàncies que resultin d'actuacions diferents de les fetes i especificades en aquesta diligència.

Activitats

Casos pràctics

1. El senyor García, al cap de poc temps de presentar la seva autoliquidació de l'IRPF, rep una notificació de l'AEAT en què se li requereix la justificació del número del compte d'estalvi habitatge de què és titular, i en què ha fet aportacions que ha deduït d'aquest impost.

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

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

Així mateix, en la proposta de liquidació provisional, figura una regularització en relació amb les retencions consignades pel senyor Pérez en la seva autoliquidació. En la motivació de la proposta de liquidació, s'argumenta que les dades declarades pel senyor Pérez no es corresponen amb les que estan en poder de l'Administració subministrades per tercers.

Finalment, el senyor González, que es dedica a l'exercici professional de l'advocacia, també rep una notificació de l'AEAT, al cap de poc temps d'haver presentat la seva autoliquidació de l'IRPF.

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

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

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

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

2. El senyor Álvarez va presentar, el 30 de juny de 2009, la seva autoliquidació de l'IRPF corresponent al 2008, amb un resultat negatiu o impost a retornar de 250 euros. D'acord amb la normativa de l'impost, el termini de devolució finalitzava el 31 de desembre de 2009. La devolució es va acordar el 25 de novembre de 2010 i es va practicar el 5 de desembre del 2010. L'1 de maig de 2011 el senyor Álvarez es va adonar que en aquesta autoliquidació no es va aplicar la deducció per inversió en habitatge habitual a la qual tenia dret.

a) Quin és el procediment que es va haver de seguir per a retornar els 250 euros al senyor Álvarez? Comenteu com s'inicia, com es tramita i com finalitza.

b) Quins són els efectes pel retard en la devolució?

c) Com pot el senyor Álvarez modificar la seva autoliquidació corresponent a l'exercici 2008 per a aplicar-se la deducció?

3. El senyor Martínez viu a Burgos des de fa diversos anys amb la seva esposa. El 30 de setembre de 2006 va morir el seu pare, que el va nomenar hereu universal de tots els seus béns. El 28 de febrer de 2007 va presentar una autoliquidació en concepte de l'ISD, i va ingressar un deute de 30.000 euros. L'1 de març del 2011 rep una comunicació de l'Administració tributària de la seva comunitat autònoma de l'inici d'un procediment de comprovació dels valors declarats pel senyor Martínez en la dita autoliquidació.

a) Està dins el termini l'Administració per a iniciar aquest procediment?

b) De quins mitjans disposa l'Administració per a efectuar les seves actuacions de comprovació?

c) Una vegada finalitzat el procediment de comprovació, el senyor Martínez rep de l'Administració, juntament amb la resolució, una proposta de regularització dels valors de-

clarats. Quin termini té l'Administració per a notificar aquesta proposta i quins efectes té el seu incompliment?

d) El senyor Martínez pot recórrer directament aquesta proposta de valoració?

e) En concret, el senyor Martínez no està d'acord amb el valor que l'Administració ha atorgat a un dels béns en la proposta de regularització. Es tracta d'un apartament situat a Burgos, el valor declarat del qual va pujar a 60.000 euros. El valor comprovat per l'Administració es fixa en 75.300 euros. El contribuïent sol·licita la taxació pericial contradictòria, de la qual resulta un valor del bé de 69.200 euros. Quin valor s'ha de prendre en compte?

f) Quins efectes té la sol·licitud de taxació pericial contradictòria sobre el pagament del deute del senyor Martínez que conté la liquidació?

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. L'autoliquidació tributària...

- a) és un acte administratiu.
- b) té el mateix contingut i els mateixos efectes que la declaració tributària.
- c) Cap de les dues anteriors és correcta.

2. La declaració tributària...

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

3. L'autoliquidació...

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

4. En la verificació de dades...

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

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

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

6. La comprovació de valors...

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

7. El termini que ha de passar perquè caduqui un procediment de comprovació limitada en què no s'hagi notificat cap resolució expressa és...

- a) de sis mesos.
- b) de nou mesos.
- c) de tres mesos.

8. Quan un obligat tributari presenta una declaració davant l'Administració tributària en què manifesta la realització d'un fet imposable i comunica les dades necessàries perquè aquesta li quantifiqui l'obligació tributària mitjançant liquidació provisional, l'Administració li ho ha de notificar en un termini...

- a) d'un mes.
- b) de tres mesos.
- c) de sis mesos.

9. En el supòsit anterior, el dit termini de què disposa l'Administració tributària per a notificar la liquidació provisional es computa...

- a) a partir de l'endemà de la presentació de la declaració.
- b) a partir de l'endemà de la finalització del termini per a presentar la declaració.
- c) Totes les respostes anteriors són falses.

10. L'Administració tributària pot iniciar un procediment de comprovació de valors...

- a) tret que l'obligat tributari hagi declarat utilitzant els valors publicats per la mateixa Administració.
- b) mitjançant una comunicació.
- c) Totes les respostes anteriors són vertaderes.

Solucionari

Activitats

Casos pràctics

1.

a) La comprovació tributària que es duu a terme en relació amb el senyor García i el senyor Pérez és una verificació de dades, regulada en els articles 131 a 133 LGT i 155 i 156 RGGIT. La verificació de dades és un tipus de comprovació formal o abreujada, que ja existia en la LGT de 1963, i que té per objecte l'examen sistemàtic de les autoliquidacions presentades pels obligats tributaris, mitjançant el tractament informàtic, i que dóna lloc, si escau, a liquidacions provisionals, col·loquialment conegudes com a *paral·leles* (o, com les denominava la LGT de 1963 després de la seva reforma el 1995, *liquidacions provisionals d'ofici*).

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

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

A més del processament automatitzat de les autoliquidacions, s'utilitza l'encreuament de les dades consignades en les declaracions amb aquelles de què disposa l'Administració: o bé obtingudes del mateix obligat tributari (en fer els pagaments fraccionats en l'IRPE, per exemple), o bé obtingudes de tercers, en compliment del deure de col·laborar de l'article 93 LGT (informació per subministrament dels obligats tributaris), o bé per part d'altres administracions.

Es tracta, en definitiva, d'una comprovació formal, no inquisitiva, que no pot utilitzar determinades fonts de dades, com l'examen de la comptabilitat.

La competència per a desenvolupar la verificació de dades està atribuïda als òrgans de gestió, d'acord amb el que disposa l'article 131 LGT.

D'acord amb el dit article 131 LGT, el procediment de verificació de dades es pot iniciar en quatre supòsits:

En primer lloc, es pot produir "quan la declaració o autoliquidació de l'obligat tributari presenti defectes formals o incorri en errors aritmètics". És a dir, en aquest supòsit, els òrgans de gestió, per a dur a terme la verificació, es basarien en les dades consignades en les declaracions tributàries.

En segon lloc, quan "les dades declarades no coincideixin amb les que contenen altres declaracions presentades pel mateix obligat o amb les que estiguin en poder de l'Administració tributària". En aquests casos, l'Administració disposa d'elements de prova, d'informació o sobre el fet imposable o sobre la quantificació del deute, que no coincideixen amb els declarats pel subjecte passiu. Se sol produir per l'encreuament de les declaracions amb les dades que té en el seu poder l'Administració, obtingudes pel deure informació de tercers. És el que passa, per exemple, amb les retencions. Aquest supòsit és el que justifica l'inici de les actuacions de comprovació en relació amb les retencions consignades pel senyor Pérez.

Un altre supòsit en què es poden iniciar aquestes actuacions comprovadores es produeix "quan s'aprecii una aplicació indeguda de la normativa que resulti palesa de la mateixa declaració o autoliquidació presentada o dels justificants aportats amb aquesta". En aquest cas es troba la comprovació iniciada en relació amb la reducció per mínim personal del senyor Pérez.

Finalment, també es poden iniciar actuacions de verificació de dades "quan es requereixi l'aclariment o la justificació d'alguna dada relativa a la declaració o autoliquidació presentada, sempre que no es refereixi al desenvolupament d'activitats econòmiques". En aquest cas es troba la comprovació iniciada en relació amb la justificació del número del compte d'estalvi habitatge del senyor García.

D'altra banda, la comprovació tributària que es duu a terme en relació amb el senyor González és una comprovació limitada, regulada en els articles 136 a 140 LGT i 163 a 165 RGGIT.

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

Segons l'article 136.1 LGT, es refereix a la comprovació "dels fets, actes, situacions, elements, activitats, explotacions i altres circumstàncies determinants de l'obligació tributària".

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

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

b) Si l'obligat tributari discrepa de les dades que té en poder l'Administració, obtingudes de declaracions de terceres persones, s'han de contrastar les dades i requerir el declarant perquè ratifiqui i aporti prova d'aquestes dades (art. 132.2 LGT).

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

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

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

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

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

Ja s'ha comentat també que, segons el dit article 136.2 LGT, els òrgans de gestió, en el si d'un procediment de comprovació limitada, poden requerir a tercers perquè aportin la informació que estiguin obligats a subministrar amb caràcter general o perquè la ratifiquin mitjançant la presentació dels justificants corresponents.

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

2.

a) El 30 de juny de 2009 el senyor Álvarez va presentar la seva autoliquidació corresponent a l'IRPF 2008, en què, d'acord amb el que disposa l'article 120.1 de la LGT, a més de posar en coneixement de l'Administració tributària totes les dades necessàries per a la liquidació de l'IRPF, també va fer les operacions de qualificació i quantificació necessàries per a la determinació de la quota tributària, i va obtenir un resultat negatiu o un impost a retornar de 250 euros.

L'autoliquidació és un acte tributari fet pel senyor Álvarez, la regulació del qual està subjecta al principi de reserva de llei, article 8 LGT. No es tracta en cap cas d'un acte administratiu ni, per tant, d'una liquidació provisional, atès que el senyor Álvarez no disposa de competència per a dictar actes administratius. Es tracta d'actes de col·laboració dels particulars amb l'Administració tributària.

En el supòsit de fet es plantegen dues qüestions diferents. D'una banda, la devolució de l'import resultant de l'autoliquidació de l'IRPF corresponent a l'any 2008 i, d'altra banda, la possibilitat de rectificació de l'autoliquidació inicialment presentada, que passem a analitzar a continuació.

El procediment de devolució de l'IRPF del senyor Álvarez corresponent a l'exercici 2008 es va iniciar per la presentació de l'autoliquidació el 30 de juny de 2009, d'acord amb el que disposen l'article 124 de la LGT i la normativa reguladora de l'IRPF.

b) La devolució dels 250 euros s'hauria d'haver fet durant els sis mesos següents a la finalització del termini voluntari, és a dir, entre l'1 de juliol i el 31 de desembre de 2009. En aquest supòsit, la devolució no s'acorda fins al 25 de novembre de 2010 i no es fa fins al 5 de desembre d'aquest any.

Sempre que el retard en l'ordre de pagament de la devolució sigui imputable a l'Administració tributària, aquesta està obligada a abonar l'interès de demora que regula l'article 26 de la LGT sense necessitat que l'obligat tributari ho sol·liciti, tal com disposa l'article 125 LGT. En aquest cas, l'Administració tributària ha d'abonar al senyor Álvarez l'interès de demora pel període comprès entre l'1 de gener i el 25 de novembre de 2010. No es reporten interessos de demora pel període comprès entre el dia en què es va adoptar l'ordre de devolució, el 25 de novembre, i el dia en què es va fer efectiva, el 5 de desembre. No és necessari que el senyor Álvarez sol·liciti el pagament dels interessos de demora.

c) L'article 120.3 LGT preveu la regulació de la rectificació de les autoliquidacions a instància de l'obligat tributari que consideri que una autoliquidació ha perjudicat els seus interessos legítims. En el mateix sentit, els articles 126 a 129 RGGIT.

La sol·licitud de rectificació s'ha d'instar davant l'òrgan competent de l'Administració tributària abans que prescrigui el termini de l'Administració per a determinar el deute tributari mitjançant l'oportuna liquidació, és a dir, quatre anys (art. 66 LGT). En cap cas no escau la presentació d'una autoliquidació complementària o substitutiva de les que regula l'article 122.1 LGT.

En aquest cas el termini de què disposa el senyor Álvarez per a la presentació de la sol·licitud de rectificació de l'autoliquidació d'IRPF corresponent a l'exercici 2008 finalitzarà el 30 de juny de 2013, quatre anys a comptar de la data de seva presentació el 30 de juny de 2009.

Si transcorren tres mesos des de la presentació de la sol·licitud de rectificació de l'autoliquidació sense que l'Administració tributària hagi notificat la seva decisió, el senyor Álvarez pot optar per esperar la resolució expressa o, sense necessitat de denunciar la mora, considerar confirmada per silenci administratiu la seva autoliquidació inicial, a l'efecte de deduir, enfront de la seva resolució presumpta, el recurs o reclamació corresponent.

3.

a) El procediment de gestió iniciat és un procediment de comprovació de valors en relació amb l'ISD, que apareix regulat en els articles 134 i 135 de la LGT i 157 a 162 RGGIT. S'inicia d'ofici i mitjançant una comunicació a l'obligat per part dels òrgans de gestió tributària de la comunitat autònoma corresponent, ja que es tracta d'un tribut cedit a les comunitats autònomes.

Aquest procediment s'inicia amb la finalitat de confrontar les dades o xifres de valoració dels béns inclosos en una declaració o autoliquidació pels obligats tributaris, tret que aquests últims hagin utilitzat els valors publicats per la mateixa Administració actuant en relació amb el dit ISD. Aquest procediment acostuma a ser un procediment incidental dins d'un altre procediment principal, ja sigui un procediment de comprovació limitada o d'inspecció (art. 57.4 LGT), si bé en alguns casos pot ser un procediment autònom, l'únic objecte del qual sigui la comprovació de valors. En el supòsit que ara se'ns planteja es tracta d'un procediment autònom.

Tal com estableix l'article 134.1 LGT, els òrgans de gestió tributària autonòmics han iniciat el procediment mitjançant una comunicació adreçada al senyor Martínez. El termini de què disposen aquests òrgans per a determinar el deute mitjançant la liquidació oportuna és el de prescripció tributària de quatre anys (art. 66.a LGT). L'article 25 LISD remet a la LGT en matèria de prescripció. Desapareix l'especialitat de l'ISD que recollia un termini més ampli. El còmput d'aquest termini es va iniciar l'endemà d'aquell en què va finalitzar el termini reglamentari per a presentar la declaració o autoliquidació corresponent (art. 67.1.a LGT). Com que el senyor Martínez va presentar l'autoliquidació sense que s'exhaurís el termini de sis mesos de què disposava (del 30 setembre de 2006 al 30 de març de 2007), és a partir de la finalització d'aquest termini (el 30 de març de 2007) quan comença a comptar el termini de prescripció de quatre anys, que s'estén fins al 30 de març de 2011. Però, com que l'1 de març de 2011 rep una comunicació de l'inici d'un procediment de comprovació de valors,

el còmput s'ha interromput. L'article 68.1.a LGT estableix que el termini de prescripció del dret de l'Administració a determinar el deute tributari s'interromp "per qualsevol acció de l'Administració tributària, realitzada amb coneixement formal de l'obligat tributari, conduent al reconeixement, regularització, comprovació, inspecció, assegurement i liquidació de tots o part dels elements de l'obligació tributària".

Per tant, els òrgans de gestió estan dins el termini per a iniciar el procediment de comprovació de valors.

b) Les actuacions de comprovació es poden efectuar per qualsevol dels mitjans que recull l'article 57 LGT:

- Capitalització o imputació de rendiments al percentatge que assenyali la llei de cada tribut.
- Estimació per referència als valors que figurin en els registres oficials de caràcter fiscal.
- Preus mitjans de mercat.
- Cotitzacions en mercats nacionals i estrangers.
- Valor assignat als béns en les pòlisses de contractes d'assegurances.
- Valor assignat per a la taxació de les finques hipotecades.
- Preu o valor declarat corresponent a altres transmissions del mateix bé.
- Qualsevol altre mitjà que es determini en la llei pròpia de cada tribut.

L'article 57.3 LGT estableix que les normes de cada tribut han de regular l'aplicació dels mitjans de comprovació assenyalats. Per la seva banda, la LISD estableix en l'article 18 que els mitjans de comprovació són els establerts en la LGT. Davant aquesta falta de prelación en l'ordre, hi ha una àmplia jurisprudència, que està motivada per la discrecionalitat de l'Administració en l'elecció d'un o altre mitjà, i que s'ha de limitar per la necessària adequació del mitjà a fi de comprovació. L'Administració tributària té llibertat d'elecció del mitjà de valoració que s'ha d'utilitzar, sempre que sigui l'idoni per al cas concret i expressi quin ha estat el mitjà triat per a calcular el valor comprovat amb la finalitat de no provocar indefensió en l'obligat tributari.

En relació amb els mitjans de comprovació, cal indicar que la previsió legal que conté l'article 134.1 LGT, en virtut de la qual si l'obligat tributari declara utilitzant els valors publicats per la mateixa Administració no és objecte d'un procediment de comprovació de valors, només és aplicable en els supòsits, com el plantejat en aquesta activitat, en què la comprovació de valors és un procediment autònom, i no quan som davant un incident d'un altre procediment. Això es dedueix de l'article 57.4 LGT quan assenyala que "la comprovació de valors l'ha de fer l'Administració tributària a través del procediment previst en els articles 134 i 135 d'aquesta Llei, quan aquesta comprovació sigui l'únic objecte del procediment, o quan se substanciï en el curs d'un altre procediment dels que regula el títol III, com una actuació concreta d'aquest, i en tot cas hi és aplicable el que disposen aquests articles, excepte l'apartat 1 de l'article 134 d'aquesta Llei". Si, per exemple, s'ha iniciat un procediment de comprovació limitada, i en el si d'aquest s'efectua una comprovació de valors, no hi seria aplicable l'article 134.1 LGT, és a dir, no tindria cap virtualitat que l'obligat hagués utilitzat els valors publicats per la mateixa Administració. Si bé aquesta és la previsió legal, és força criticable tenint en compte l'aplicació del principi de seguretat jurídica.

c) Les activitats de comprovació determinen el valor comprovat. Si aquest valor és superior al declarat en el seu moment pel senyor Martínez, la proposta de regularització obre un termini d'al·legacions, després del qual es notifica a l'obligat tributari, la qual ha d'estar degudament motivada, amb expressió dels mitjans i els criteris emprats. En aquest cas, com que es tracta d'un procediment de comprovació de valors autònom, es produeix el tràmit d'al·legacions, que no pot ser inferior a deu dies ni superior a quinze (art. 99.8 LGT). Si la comprovació de valors ha estat l'incident d'un altre procediment principal, les al·legacions es formulen contra la proposta de liquidació, que inclou la de regularització. Després del termini d'al·legacions, l'Administració ha de notificar al senyor Martínez la proposta de regularització en un termini màxim de sis mesos (art. 104.1 LGT).

L'incompliment d'aquest termini comporta la caducitat del procediment de comprovació, sense perjudici que es pugui iniciar un nou procediment dins el termini de prescripció (art. 104.4 LGT).

d) El senyor Martínez no pot recórrer directament la proposta de valoració que li ha estat notificada, per la qual cosa ha d'acudir a algun dels mitjans ordinaris de revisió, recurs de reposició o reclamació economicoadministrativa, que, si escau, interposi contra la resolució que posa fi al procediment. Aquesta resolució incorpora, juntament amb la proposta de valoració, un acte de liquidació o regularització, i és precisament aquest l'acte que es pot recórrer, instant la taxació pericial contradictòria o qualsevol altra qüestió que sigui procedent contra la valoració.

En la LGT de 1963 anterior, la taxació pericial contradictòria era un mitjà de valoració, però la LGT vigent l'ha exclòs com a tal de l'article 57. Això no significa que no es pugui utilitzar, el que passa és que ara es concep com un mecanisme de comprovació de segon nivell, és a dir, és un sistema que pot posar en marxa l'obligat tributari per a enervar la valoració resultant dels mitjans de valoració esmentats. En aquests supòsits, el que realment s'impugna és l'acte liquidador, encara que la controvèrsia es planteja només respecte de la comprovació de valors (STS de 4 de març de 2002).

e) El senyor Martínez haurà promogut la taxació pericial contradictòria en el termini del primer recurs o reclamació que sigui procedent contra la liquidació provisional que li ha estat notificada, encara que també es pot reservar el dret a promoure-la amb la simple denúncia que la notificació no conté les dades i els motius tinguts en compte per a elevar els valors declarats pel senyor Martínez, en el primer recurs o reclamació que interposi (art. 135.1 LGT). Per a determinar quin valor s'ha de tenir en compte és necessari assenyalar el següent:

- Si la diferència entre el valor comprovat per l'Administració i la taxació practicada pel perit designat per l'obligat tributari, considerada en termes absoluts, és igual o inferior a 120.000 euros i al 10 per 100 d'aquesta taxació, aquesta última servirà de base per a la liquidació.
- Si la diferència és superior, s'ha de designar un perit tercer d'acord amb el que disposa l'apartat següent.

Què passa en aquest supòsit? El senyor Martínez va declarar el bé per valor de 60.000 euros i l'Administració ha comprovat aquest bé valorant-lo en 75.300 euros. Després de la taxació pericial contradictòria, el perit designat pel senyor Martínez li ha atorgat un valor de 69.200 euros.

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

$75.300 \times 10\% = 7.530$ euros ($75.300 - 7.530 = 67.770$ euros). Com que el valor de 67.770 és inferior a 69.200, es pren com a valor el de 69.200 euros, que ha fixat el perit designat pel senyor Martínez. Les despeses de taxació d'aquest perit les ha de satisfer el senyor Martínez.

f) D'acord amb l'article 135.1 LGT, la presentació de la sol·licitud de taxació pericial contradictòria, o la reserva del dret a promoure-la, determina la suspensió de l'execució de la liquidació i del termini per a interposar un recurs o reclamació contra aquesta. Aquesta mateixa previsió figura en l'article 98.1 del Reglament de l'ISD. Davant el resultat obtingut de la taxació pericial contradictòria, l'oficina gestora que ha promogut la comprovació ha de rectificar, o si escau confirmar, la liquidació inicial, sense perjudici de la seva possible impugnació en via de reposició o en via economicoadministrativa (art. 98.8 RISD).

La suspensió de l'execució de la liquidació comporta l'exigència d'interessos de demora pel temps que duri la suspensió (art. 26.2.c LGT).

Exercicis d'autoavaluació

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