

## Lección 19ª.- Procedimiento de gestión

### I.- Introducción

#### 1.- La gestión tributaria. Concepto y delimitación de procedimientos de gestión

La LGT presenta un concepto estricto de gestión tributaria, que excluye las funciones de recaudación y de inspección, y que no aparece explícito, pero puede deducirse de la enumeración de funciones del artículo 117.1:

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

Se trata de un concepto residual. Son actuaciones de gestión todas las actuaciones de aplicación de los tributos que no sean de inspección o de recaudación. Como puede

observarse, parte de las funciones que se enumeran son de carácter interno y, por ende, no están sujetas a procedimiento, aunque sí a legalidad, ya que, según el artículo 117.2, *las actuaciones y el ejercicio de las funciones a las que se refiere el apartado anterior se realizarán de acuerdo con lo establecido en esta ley y en su normativa de desarrollo*. Otra parte de estas funciones tienen trascendencia externa frente a los obligados tributarios y, por ello, están sujetas a procedimiento.

## **2.- Formas de inicio de la gestión tributaria**

El artículo 118 prevé tres formas alternativas de iniciación de los procedimientos de gestión: *a) Por una autoliquidación, por una comunicación de datos o por cualquier otra clase de declaración. b) Por una solicitud del obligado tributario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 98 de esta ley. c) De oficio por la Administración tributaria.*

El artículo 98.2, al que se dirige la remisión, establece como requisitos del documento de iniciación del procedimiento que contenga el nombre y apellidos o razón social y el NIF del obligado tributario y, en su caso, del representante.

### **2.1.- Declaración tributaria**

El artículo 119.1 define genéricamente la declaración tributaria como *todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos*. Este concepto es de carácter muy amplio, ya que abarca no sólo las declaraciones de hechos imposables, sino también las declaraciones presentadas en cumplimiento del deber de información, las declaraciones censales, las declaraciones de ejercicio de opciones y las solicitudes de devolución.

El precepto añade a continuación que *la presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación*

*tributaria*. Esto es predicable incluso de las autoliquidaciones, ya que éstas son impugnables.

El artículo 119.2 dispone que *reglamentariamente podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento*. La declaración verbal viene utilizándose en el régimen de viajeros de los tributos aduaneros. El inciso *cualquier otro acto de manifestación de conocimiento*, alude sin duda al paso por el circuito *nada que declarar* en los aeropuertos y terminales marítimas.

Demasiado taxativa es la norma del artículo 119.3: *Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración*. Decimos que es demasiado taxativo el precepto, porque, a nuestro juicio habría de admitirse como mínimo la prueba de haber sufrido error obstativo sobre hechos determinantes del ejercicio de la opción. Por ejemplo: el ciudadano o ciudadana que opta por la declaración conjunta desconociendo las fuentes de ingreso ocultas de su cónyuge.

## **2.2.- Autoliquidación**

Las *autoliquidaciones* se definen en el artículo 120.1 de la LGT como *declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar*.

La Administración posee la facultad de verificar y comprobar las autoliquidaciones, facultad que puede ser ejercitada por los órganos de gestión, determinando liquidaciones

provisionales, o por los de inspección determinados liquidaciones provisionales o definitivas según proceda.

El contribuyente tiene la posibilidad de instar la rectificación de la autoliquidación. La primera posibilidad se da cuando de la rectificación resulte una *devolución derivada de la normativa del tributo*, es decir, un ingreso que habiendo sido debido en su momento, devino improcedente como consecuencia del exceso de los anticipos o pagos a cuenta sobre la cuota en los impuestos sobre la renta; o como consecuencia del mecanismo de la deducción de las cuotas soportadas en el IVA. La segunda posibilidad es que de la rectificación resulte un ingreso indebido. En ambos casos, la mora de la Administración en ordenar el pago origina el devengo de intereses de demora. Pero difiere el momento inicial del cómputo de esos intereses. En el supuesto de devolución resultante de la normativa del tributo, los intereses correrán *a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación*. En el supuesto de devolución de ingresos indebidos, los intereses correrán desde la fecha del ingreso indebido.

### **2.3.- Comunicación de datos**

*La comunicación de datos* es una como variedad de la declaración. Se define en el artículo 121 de la LGT como *la declaración presentada por el obligado tributario ante la Administración para que ésta determine la cantidad que, en su caso, resulte a devolver*. Sin duda se refiere especialmente al supuesto de los contribuyentes con derecho a devolución y no obligados a declarar en el IRPF.

Se reconoce al contribuyente en el artículo 122 de la LGT la posibilidad de presentar autoliquidaciones complementarias o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas incluso si son extemporáneas; tanto si de ellas resulta importe a ingresar como a devolver. La norma previene que *cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación*

*por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora.*

## **II.- Procedimientos de gestión**

Entre los *procedimientos de gestión* el artículo 123.1 de la LGT enumera los siguientes:

- a) El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.*
- b) El procedimiento iniciado mediante declaración.*
- c) El procedimiento de verificación de datos.*
- d) El procedimiento de comprobación de valores.*
- e) El procedimiento de comprobación limitada.*

### **1.- Procedimiento de devolución**

El artículo 124.1 de la LGT y los que le siguen contemplan tres formas de iniciación de este procedimiento: *la autoliquidación, la solicitud o la comunicación de datos*. Extrañamente no se menciona expresamente la devolución de oficio. La regulación del desarrollo del procedimiento es muy simple: se limita a establecer el cómputo del plazo para efectuar la devolución que, en el caso de autoliquidación, comenzará a contarse desde la finalización del plazo para la presentación o, en su caso, desde la presentación de la autoliquidación extemporánea. En el caso de solicitud o comunicación de datos, el plazo comenzará a contarse desde la presentación de la solicitud o desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la comunicación de datos.

El artículo 127 prevé tres formas de terminación del procedimiento:

- 1) El acuerdo que reconozca el derecho a la devolución.*
- 2) La caducidad en los términos del artículo 104.3. En el precepto de remisión se prevén dos posibilidades: una es la perención por transcurso del plazo señalado en la normativa de cada tributo, que produce efectos de silencio administrativo positivo. Otra posibilidad es la caducidad, por causa imputable al obligado tributario, que produce efectos denegatorios, previo transcurso de tres meses después de que el interesado fuese expresamente advertido en este sentido.*
- 3) El inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de liquidación.*

Este último inciso, no resulta en absoluto irrelevante. Hasta ahora, con arreglo a las normas del IRPF, IS e IVA, transcurridos seis meses desde el inicio del procedimiento, sin que la Administración hubiese llegado a practicar liquidación provisional previa comprobación sumaria, se producía automáticamente la caducidad y procedía la devolución de oficio. Ahora, al configurar el inicio de un nuevo procedimiento como forma de terminación del procedimiento de devolución, queda al arbitrio de la Administración diferir la devolución, con lo que se vulnera ciertamente, el espíritu del artículo 85 de la Ley del IRPF, artículo 145 de la Ley del IS y artículo 115 de la Ley del IVA. Nótese, en efecto, que el artículo 126.3 donde se regula la devolución iniciada por solicitud o comunicación de datos – es el caso de las devoluciones a los no declarantes de IRPF – contiene una remisión a las normas propias de cada tributo, mientras que en el artículo 125, que regula la devolución iniciada por autoliquidación, y cuya estructura es paralela a la del 126, se omite la remisión. Ahora bien, comoquiera que las aludidas normas del IRPF, IS e IVA no son objeto de expresa derogación, se producirá una antinomia entre el artículo 127 de la LGT y las normas propias de cada tributo. En nuestra opinión, la antinomia debe resolverse según la regla de prevalencia de la norma especial sobre la norma general. La cuestión no es baladí, especialmente en materia de IVA.

En principio, puede sorprender que no se prevea como forma de terminación la resolución expresa total o parcialmente denegatoria de la devolución. Sin duda, el legislador ha entendido que no era procedente la denegación de plano, sin previo procedimiento de comprobación, aunque sea sumaria en vía de gestión o de inspección, ya que como

veremos, entre los posibles objetos del procedimiento de verificación de datos figura la rectificación de errores aritméticos o de errores de derecho.

## **2.- Procedimiento iniciado mediante declaración**

Los artículos 128 a 130 regulan el procedimiento que la LGT de 1963 consideraba general y que ha pasado a ser excepcional: el que se inicia mediante la presentación de una declaración, para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional, posibilidad que queda reducida a los tributos cuya normativa propia así lo prevea.

El artículo 128.2 prevé una segunda forma de iniciación del procedimiento: la iniciación de oficio, cuando hubiese caducado el procedimiento iniciado por declaración.

El plazo para dictar liquidación provisional (art. 129.1) es el de seis meses, computado:

- a) Desde el día siguiente a la finalización del plazo de declaración.
- b) Desde el día siguiente a la comunicación de la Administración en el caso de previa caducidad.
- c) En caso de declaraciones extemporáneas, desde el día siguiente a la presentación de la declaración.

Ello no obstante, la normativa propia de cada tributo podrá establecer plazos diferentes.

Las facultades de la Administración en el curso del procedimiento (art. 129.2) son las de a) utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración o cualquier otro que obre en su poder, b) requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de los mismos y c) realizar actuaciones de comprobación de valores.

Según el artículo 129.3, *realizadas las actuaciones de calificación y cuantificación oportunas, la Administración tributaria notificará, sin más trámite, la liquidación que proceda. Sin embargo, cuando se hayan realizado actuaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo y los datos o valores tenidos en cuenta por la Administración tributaria no se correspondan con los consignados por el obligado en su declaración, deberá hacerse mención expresa de esta circunstancia en la propuesta de liquidación, que deberá notificarse, con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, para que el obligado tributario alegue lo que convenga a su derecho.*

Se prevé finalmente que *en las liquidaciones que se dicten en este procedimiento no se exigirán intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en período voluntario, sin perjuicio de la sanción que pueda proceder de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 192 de esta ley.*

El artículo 192 de remisión contempla la infracción consistente en incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones.

El procedimiento iniciado por declaración tiene dos posibles formas de conclusión (art. 130):

- a) Práctica de liquidación provisional.
- b) Caducidad por transcurso del plazo máximo, sea el de seis meses o el señalado en las normas propias de cada tributo.

### **3.- Procedimiento de verificación de datos**

El procedimiento de verificación de datos, regulado en los artículos 131 a 133 de la LGT, se reserva para la comprobación meramente superficial o formal. Así se desprende de la enumeración de supuestos en que el procedimiento puede iniciarse:

- a) *Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.*
- b) *Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.*
- c) *Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.*
- d) *Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.*

Existen dos formas alternativas de inicio del procedimiento:

- a) Requerimiento de la Administración para que el obligado tributario aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación.
- b) Notificación de la propuesta de liquidación cuando la Administración tributaria cuente con datos suficientes para formularla.

Cuando el obligado tributario manifieste su disconformidad con los datos que obren en poder de la Administración, se aplicará lo dispuesto en el artículo 108.4 de la LGT. La remisión significa que los datos procedentes de declaraciones de terceros deberán ser contrastados. La Administración podrá exigir al declarante de los datos en controversia que aporte prueba de los mismos.

En el procedimiento iniciado por requerimiento, es trámite preceptivo que se notifique con carácter previo a la resolución la propuesta de liquidación, dando plazo para alegaciones. La propuesta deberá ser motivada, con sucinta referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

Las formas de conclusión del procedimiento, según el artículo 133.1, son:

- a) Por resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional o en la que se corrijan los defectos advertidos.*
- b) Por liquidación provisional, que deberá ser en todo caso motivada con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que se hayan tenido en cuenta en la misma.*
- c) Por la subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario.  
Esta forma de conclusión será la adecuada cuando el objeto de la verificación no sea una autoliquidación, sino una declaración informativa o una declaración censal.*
- d) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin haberse notificado liquidación provisional, sin perjuicio de que la Administración también pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.  
El plazo será el que pueda establecerse reglamentariamente, con el límite máximo de seis meses.*
- e) Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos.*

A diferencia de lo que, como veremos, ocurre en el procedimiento de comprobación limitada, las liquidaciones provisionales practicadas por vía de verificación de datos no producen efecto preclusivo, ni tan sólo parcial. Así lo declara el artículo 133.2: *La verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma.*

#### **4.- Procedimiento de comprobación de valores**

El procedimiento de comprobación de valores viene considerándose tradicionalmente propio de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales. Sin embargo, nada impide que un procedimiento de comprobación de

valores se inserte en un procedimiento de comprobación inspectora relativo a otros tributos.

El artículo 135.1 dispone que la Administración podrá proceder a la comprobación de valores por los medios previstos en el artículo 57, que son:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.*
  - b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.*
  - c) Precios medios en el mercado.*
  - d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.*
  - e) Dictamen de peritos de la Administración.*
  - f) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.*
- 2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo.*

Es interesante hacer notar que el medio previsto en el apartado b), *estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal*, abre la vía para dar carácter plenamente legal el método de valoración que oficiosamente viene aplicando la Generalitat de Catalunya, por aplicación de coeficientes sobre valores catastrales. Esta observación viene conformada porque el artículo 134.1 exceptúa de la potestad de comprobación de valores los supuestos en que *el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios*.

El procedimiento se podrá iniciar en dos formas:

- a) mediante una comunicación de la Administración actuante*
- b) cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración.*

El plazo máximo de duración será el que se establezca reglamentariamente, con un máximo de seis meses.

Según el apartado 2. del precepto: *La Administración tributaria deberá notificar a los obligados tributarios las actuaciones que precisen de su colaboración. En estos supuestos, los obligados deberán facilitar a la Administración tributaria la práctica de dichas actuaciones.*

El apartado 3, del precepto previene:

*Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados.*

*Transcurrido el plazo de alegaciones abierto con la propuesta de regularización, la Administración tributaria notificará la regularización que proceda a la que deberá acompañarse la valoración realizada.*

El último párrafo del artículo 35.3: dispone:

*Los obligados tributarios no podrán interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración, pero podrán promover la tasación pericial contradictoria o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización.*

Ahora bien esta regla general tiene, como después veremos una excepción en los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales, en los que cabe promover tasación pericial contradictoria con efectos suspensivos de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra ésta.

Es novedad la expresa previsión (artículo 135.4) de que la Administración tributaria actuante quedará vinculada por el valor comprobado en relación con los demás interesados.

Pero no parece justificado desde el punto de vista de la seguridad jurídica de los ciudadanos que este efecto vinculante se limite a la Administración actuante. Por supuesto, este efecto vinculante lo es para la Administración, no para los interesados. Aun el supuesto de que el valor comprobado hubiese sido consentido en un procedimiento, si en un procedimiento posterior la Administración pretende aplicarlo a otros obligados tributarios, éstos podrán impugnar dichos valores o promover la tasación pericial contradictoria.

También producen efectos vinculantes para la Administración actuante (artículo 134.5) los valores resultantes de la impugnación o tasación pericial contradictoria promovida por un obligado tributario, que serán aplicables a otros interesados, con igual posibilidad de impugnación por parte de éstos.

El artículo 135 regula la tasación pericial contradictoria. Ésta puede promoverse no sólo cuando la Administración haya basado su valoración, precisamente en un dictamen pericial, sino frente a cualquier medio de comprobación de valores:

*Los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta ley, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.*

*En los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En este caso, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.*

*La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el párrafo anterior, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma.*

Ésta es la excepción a que antes aludíamos. En los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales es preceptiva la notificación de un acto de comprobación de valores que, en la actualidad, se notifica simultáneamente con la liquidación. El interesado puede promover inmediatamente, dentro del plazo para recurrir, la tasación pericial contradictoria, con efectos suspensivos de la ejecución de la liquidación y del plazo para recurrir. Pero si entiende que la valoración no está debidamente motivada puede optar por interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa con reserva del derecho a promover, en su momento, tasación pericial contradictoria, lo que produce igualmente el efecto suspensivo de la ejecución de la liquidación. Obviamente, en el recurso o reclamación podrá alegar, además, otros vicios de que pueda adolecer el acto administrativo de liquidación.

Cuando el medio de comprobación utilizado por la Administración fuese distinto del dictamen pericial, será necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración. Si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 por ciento de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación. Si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero, por vía de insaculación de entre las listas facilitada a la Administración por los colegios, asociaciones o corporaciones profesionales competentes por la naturaleza de los bienes o derechos que valorar. Cuando no exista colegio, asociación o corporación profesional competente por la naturaleza de los bienes o derechos que valorar o profesionales dispuestos a actuar como peritos terceros, se solicitará al Banco de España la designación de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial.

Las reglas sobre distribución de honorarios no difieren de las que establecía la normativa anterior:

*Los honorarios del perito del obligado tributario serán satisfechos por éste. Cuando la diferencia entre la tasación practicada por el perito tercero y el valor declarado, considerada en valores absolutos, supere el 20 por ciento del*

*valor declarado, los gastos del tercer perito serán abonados por el obligado tributario y, en caso contrario, correrán a cargo de la Administración. En este supuesto, aquél tendrá derecho a ser reintegrado de los gastos ocasionados por el depósito al que se refiere el párrafo siguiente.*

*El perito tercero podrá exigir que, previamente al desempeño de su cometido, se haga provisión del importe de sus honorarios mediante depósito en el Banco de España o en el organismo público que determine cada Administración tributaria, en el plazo de 10 días. La falta de depósito por cualquiera de las partes supondrá la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones.*

*Entregada en la Administración tributaria competente la valoración por el perito tercero, se comunicará al obligado tributario y se le concederá un plazo de 15 días para justificar el pago de los honorarios a su cargo. En su caso, se autorizará la disposición de la provisión de los honorarios depositados.*

De la tasación pericial contradictoria no puede resultar *reformatio in peius*, ya que, según el artículo 135.4 de la LGT, *la valoración del perito tercero servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria.*

## **5.- Procedimiento de comprobación limitada**

El procedimiento de comprobación limitada, no difiere, por su objeto, del procedimiento de inspección, como describe el artículo 136.1 de la LGT: *En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.* La diferencia radica en la limitación de las facultades de la Administración. Consecuencia de esta limitación de facultades es que las liquidaciones que resulten tendrán siempre el carácter de provisionales, si bien como veremos, producen un cierto efecto preclusivo.

El artículo 136.2 enuncia las facultades de que dispone la Administración en este procedimiento:

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

Por lo que se refiere a las actividades empresariales o profesionales, se permite el examen de registros previstos en la normativa tributaria y de sus justificantes, subsiste la prohibición de examinar la contabilidad mercantil. Otra limitación es la establecida en el apartado 3: *En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.*

Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria (art. 136.4), si bien esta limitación tiene dos excepciones:

- 1) Las actuaciones que procedan según la normativa aduanera.
- 2) Los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades de entrada y reconocimiento de locales previstas en el artículo 142 de la LGT.

Las actuaciones se iniciarán de oficio, por acuerdo del órgano competente (art. 137.1) El órgano competente puede ser una oficina gestora o la inspección, ya que entre las funciones de ésta, enunciadas en el artículo 141 figura la realización de actuaciones de

comprobación limitada. Cabe esperar que la futura regulación reglamentaria delimite los casos en que la competencia corresponde a uno u otro órgano. No es cosa de que se entablen carreras de velocidad en nombre del principio bakuniniano: el obligado tributario para el que lo trabaja.

La iniciación de oficio puede adoptar, a su vez, dos formas (art. 137.2):

- 1) Mediante comunicación, notificada al obligado tributario, que deberá expresar la naturaleza y alcance de las actuaciones e informará al interesado sobre sus derechos y obligaciones en el curso de las mismas.
- 2) Mediante la notificación de una propuesta de liquidación. Esta forma de inicio sólo procederá cuando los datos en poder de la Administración sean suficientes para formular dicha propuesta.

En cuanto al desarrollo del procedimiento, el artículo 138 establece las siguientes reglas:

- a) Las actuaciones se documentarán en comunicaciones y diligencias.*
- b) Los obligados tributarios deberán atender a la Administración y prestarle colaboración, compareciendo en el día y hora señalados y aportando la documentación requerida.*
- c) En todo caso, es preceptivo que, antes de practicar liquidación, se notifique al interesado la propuesta, dándole plazo de alegaciones.*

El artículo 139.1 prevé tres formas de conclusión del procedimiento:

- a) Por resolución expresa -*
- b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo que se establezca reglamentariamente sin que se haya notificado resolución expresa. La caducidad no impedirá que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.*
- c) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.*

El artículo 139.2 determina el contenido mínimo de la resolución que concluya el procedimiento:

- a) *Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación.*
- b) *Especificación de las actuaciones concretas realizadas.*
- c) *Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución.*
- d) *Liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada.*

La expresión del contenido mínimo enunciado y en especial, las menciones de los apartados a) y b), alcance de la comprobación y especificación de actuaciones concretas, es importante, porque delimita el efecto preclusivo a que, a continuación nos referiremos. Entendemos, por ello, que la omisión de estas menciones podría ser invocada como defecto formal determinante de indefensión.

Había sostenido con vehemencia Arias Velasco que las liquidaciones practicadas por la Administración en vía de gestión, aun cuando tuviesen el carácter de provisionales, tenían un cierto efecto preclusivo que impedía volver sobre los elementos del hecho imponible y circunstancias que se declarasen comprobados. El artículo 140.1 de la LGT consagra legalmente este efecto preclusivo en los siguientes términos:

*Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.*

Por último, el artículo 140.2 establece un segundo efecto de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada:

*Los hechos y los elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante haya prestado conformidad expresa no podrán ser impugnados salvo que pruebe que incurrió en error de hecho.*

Así pues, se atribuye a la conformidad prestada en un procedimiento de comprobación limitada un efecto de inversión de la carga de la prueba respecto de hechos, análoga a la suscripción de acta de conformidad en el procedimiento de inspección.