

Persevera

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

BLOQUE IV · DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO ESPAÑOL · PARTE
GENERAL Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Tema 9

Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria

Cuerpo Técnico de Hacienda

INGRESO LIBRE · EDICIÓN 2026

perseveraoposiciones.com

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

Cada año, mucha gente perfectamente capaz de aprobar una oposición no llega a intentarlo en serio. Y casi nunca es por falta de cabeza: es por la vida. El trabajo que te deja sin fuerzas justo cuando ibas a ponerte, las cargas familiares, no saber bien por dónde empezar o, simplemente, no poder dedicarle el día entero ni pagar una buena academia. Cosas que poco tienen que ver con lo que uno valdría sentado delante del examen.

Persevera nace de ahí: de la idea de que opositar debería depender de que estudies, y de nada más.

Prepararse bien no debería depender de cosas ajenas a tu esfuerzo. Hay muchísima gente que sacaría la plaza por su cuenta si tuviera las herramientas adecuadas a mano. El problema es que casi siempre se ven solo dos caminos: una academia, con sus horarios y su ritmo, o hacerlo del todo en solitario, sin nada ni nadie que te guíe. Persevera quiere ser un tercer camino: la libertad de ir por tu cuenta, pero con herramientas de verdad para hacerlo en serio.

Ese tercer camino empieza por lo esencial: el temario, completo y gratuito, sin registrarte. Descárgalo, guárdalo, imprímelo, compártelo con quien quieras: es tuyo, sin compromisos y para siempre.

Y las herramientas de verdad están en nuestra app. Porque, como quienes hemos pasado por ahí, sabemos que tener el temario es solo el principio: en la app el temario cobra vida, con tests para ponerte a prueba, fichas de repaso, esquemas y un seguimiento que te muestra por dónde vas y dónde flojeas. Todo pensado para exprimir cada hora de estudio. Y da lo mismo cómo te prepares: por tu cuenta o como refuerzo de una academia, aquí siempre tienes con qué practicar más.

Opositar es, sobre todo, perseverar: madrugones, días en que no entra nada, semanas en que dudas de si merece la pena. Y es en esa parte —la de aguantar— donde queremos estar a tu lado, dándote las herramientas que a nosotros nos habrían hecho el camino más fácil.

— *El equipo de Persevera*

ÍNDICE

Epígrafe 1 — La gestión tributaria: funciones e iniciación	5
1. Encuadre normativo: dónde se regula la gestión tributaria	5
2. Concepto y funciones de la gestión tributaria (art. 117 LGT)	6
3. Las formas de iniciación de la gestión tributaria (art. 118 LGT)	8
4. El catálogo de los procedimientos de gestión (art. 123 LGT)	10
Epígrafe 2 — Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos	14
1. La declaración tributaria: concepto amplio y caracteres (art. 119 LGT)	14
2. Las autoliquidaciones: declarar y liquidar en un solo acto (art. 120.1 y .2 LGT)	15
3. La rectificación de la autoliquidación (art. 120.3 y .4 LGT y arts. 126 a 130 RGGI)	16
4. Las comunicaciones de datos (art. 121 LGT)	23
5. Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas (art. 122 LGT)	24
Epígrafe 3 — El procedimiento de devolución y el iniciado mediante declaración	30
1. Las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo	30
2. Iniciación del procedimiento de devolución (art. 124 LGT y art. 123 RGGI)	31
3. Tramitación y terminación del procedimiento de devolución	34
4. El procedimiento iniciado mediante declaración (arts. 128 a 130 LGT)	36
Epígrafe 4 — Verificación de datos, comprobación de valores y comprobación limitada	44

1. La verificación de datos: cuatro supuestos tasados (art. 131 LGT)	44
2. Iniciación y tramitación de la verificación (art. 132 LGT y art. 155 RGGI) .	45
3. Terminación y ausencia de efecto preclusivo (art. 133 LGT y art. 156 RG- GI)	47
4. La comprobación de valores: objeto, medios y práctica (art. 134 LGT y arts. 157 a 160 RGGI)	49
5. La tasación pericial contradictoria (art. 135 LGT y arts. 161-162 RGGI) .	54
6. La comprobación limitada: facultades y límites (art. 136 LGT)	59
7. Iniciación y tramitación de la comprobación limitada (arts. 137 y 138 LGT; arts. 163 y 164 RGGI)	62
8. Terminación y efecto preclusivo (arts. 139 y 140 LGT)	65

TEMA 9

Epígrafe 1 — La gestión tributaria: funciones e iniciación

1. Encuadre normativo: dónde se regula la gestión tributaria

La aplicación de los tributos ocupa el **Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria** (en adelante, **LGT**) y se descompone en tres grandes funciones, cada una con su capítulo: la **gestión** (Capítulo III, arts. 117 a 140), la **inspección** (Capítulo IV, arts. 141 a 159) y la **recaudación** (Capítulo V, arts. 160 a 177). Antes de esas tres, el Capítulo II (arts. 97 a 116) fija las **normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios** —iniciación, desarrollo, terminación, plazos de resolución y caducidad—, que se aplican a todos ellos y que se aplican a todos los procedimientos de gestión.

El desarrollo reglamentario corresponde al **Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos**, aprobado por el **Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio** (en adelante, **RGGI**). Su Título IV se dedica precisamente a las «actuaciones y procedimientos de gestión tributaria» (arts. 116 a 165).

El reparto de papeles entre Ley y Reglamento es fuente habitual de error. La **LGT** crea las figuras (declaración, autoliquidación, comunicación de datos), enumera los procedimientos, delimita las **facultades** de la Administración en cada uno y establece los **efectos** de lo actuado (preclusión, caducidad, intereses). El **RGGI** aporta el detalle de la tramitación: los **días de alegaciones**, los plazos para designar perito, los supuestos concretos de inicio, el contenido de los escritos. Cuando en este tema aparezca una cifra —10 días, 15 días, 1 mes—, la primera pregunta debe ser siempre *de qué norma procede*: los **seis meses** del procedimiento iniciado mediante declaración son de **Ley** (art. 129.1 LGT), pero los **10 días** para aportar documentos en ese mismo procedimiento son de **Reglamento** (art. 133.1 RGGI).

2. Concepto y funciones de la gestión tributaria (art. 117 LGT)

La LGT define la gestión tributaria por su contenido: una relación de funciones administrativas que se cierra con una cláusula residual.

Artículo 117.1 de la Ley 58/2003 (LGT) · La gestión tributaria

1. La **gestión tributaria** consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:
 - 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 e incentivos fiscales**, así como de los **regímenes tributarios especiales**, mediante la tramitación del correspondiente procedimiento de gestión tributaria.
 - 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.

La **letra n)** es la **clave del deslinde** del conjunto: la gestión es la función **residual** de la aplicación de los tributos, todo lo que no está integrado en las funciones de inspección ni en las de recaudación. Por eso la enumeración puede permitirse ser larga sin ser cerrada.

Artículo 117.2 de la Ley 58/2003 (LGT) · Remisión normativa

- 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**.

El Reglamento, por su parte, no define de nuevo la gestión: identifica a los **órganos** que la ejercen tomando como referencia el propio art. 117 LGT.

Artículo 116 del RD 1065/2007 (RGGI) · Atribución de funciones de gestión tributaria a los órganos administrativos

A efectos de lo dispuesto en este reglamento, se entiende por **órganos de gestión tributaria** los de carácter administrativo que ejerzan las **funciones previstas en el artículo 117** de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como aquellos otros que tengan atribuidas competencias en materia de gestión tributaria en las **normas de organización específica**.

El criterio es, por tanto, **funcional y no orgánico**: es órgano de gestión el que ejerce funciones del art. 117, con independencia de su denominación, más aquellos a los que la norma de organización específica se las atribuya.

MATIZ

La gestión tributaria **no es solo tramitar papeles**. El art. 117 le atribuye funciones de auténtico **control** —verificación de datos, comprobación de valores y comprobación limitada— que terminan en una **liquidación provisional**. Lo que separa la gestión de la inspección no es la intensidad del interés de la Administración, sino las **facultades** con que cuenta: los órganos de gestión actúan con potestades **tasadas** y, por regla general, **desde sus oficinas** (art. 136.2 y .4 LGT), mientras que la inspección dispone de facultades plenas de investigación (art. 142 LGT). De ahí que la comprobación limitada conozca límites —no requerir a terceros movimientos financieros, examinar la contabilidad solo para constatar coincidencias— que la inspección no tiene.

3. Las formas de iniciación de la gestión tributaria (art. 118 LGT)

Delimitado el *qué*, la LGT aborda el *cómo empieza*. El art. 118 es un precepto brevísimo con tres letras que ordenan todo el sistema.

Artículo 118 de la Ley 58/2003 (LGT) · Formas de iniciación de la gestión tributaria

De acuerdo con lo previsto en la normativa tributaria, la **gestión tributaria** se iniciará:

- 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**.

Las tres letras se reducen a **dos grandes vías**: a **instancia del obligado** (letras a y b) y **de oficio** (letra c). Dentro de la primera, la LGT separa deliberadamente dos supuestos que no son iguales:

- **Por documento de cumplimiento** (letra a). El obligado presenta algo a lo que la norma le **obliga**: una **autoliquidación** (declara y liquida), una **comunicación de datos** (declara para que la Administración calcule lo que le ha de devolver) o **cualquier otra clase de declaración**. La expresión «cualquier otra clase de declaración» remite al concepto amplísimo del art. 119.1 y engloba, señaladamente, la declaración del art. 128 que abre el procedimiento de gestión iniciado mediante declaración.
- **Por solicitud** (letra b). Aquí el obligado no cumple un deber, sino que **pide** algo: una devolución, el reconocimiento de un beneficio fiscal de carácter rogado, la rectificación de una autoliquidación, la inclusión en el sistema de cuenta corriente tributaria. La remisión al **art. 98 LGT** —que regula la iniciación de los procedimientos tributarios y el contenido de las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones y solicitudes— es la que ancla los requisitos formales de esa petición.

La **iniciación de oficio** (letra c) es la vía de los procedimientos de control: la comprobación limitada se inicia **siempre** de oficio (art. 137.1), y también lo hacen la verificación de datos, la comprobación de valores autónoma, el control de presentación de declaraciones o la comprobación del domicilio fiscal.

El Reglamento completa la letra a) con las reglas de **forma, lugar y plazo** de presentación, que no están en la Ley.

Artículo 117 del RD 1065/2007 (RGGI) · Presentación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución

1. A efectos de lo previsto en el **artículo 98.3** de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el ámbito de competencias del Estado, los **modelos** de declaración, autoliquidación y comunicación de datos se aprobarán por el **Ministro de Economía y Hacienda**, que establecerá la **forma, lugar y plazos** de su presentación y, *en su caso*, del **ingreso** de la deuda tributaria, así como los supuestos y condiciones de presentación por **medios electrónicos, informáticos y telemáticos**.

Asimismo, podrá aprobar la utilización de **modalidades simplificadas o especiales** de declaración, autoliquidación o comunicación de datos y los

supuestos en los que los datos consignados se entenderán **subsistentes para periodos sucesivos**, si el contribuyente no comunica variación en los mismos.

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

4. El catálogo de los procedimientos de gestión (art. 123 LGT)

Cerrada la Sección 1.^a del Capítulo III con las clases de declaraciones (arts. 119 a 122, Epígrafe 2), la Sección 2.^a se abre con la enumeración de los procedimientos. La lista es **abierta**, y el propio precepto lo dice dos veces.

Artículo 123 de la Ley 58/2003 (LGT) · Procedimientos de gestión tributaria

1. Son **procedimientos de gestión tributaria**, *entre otros*, 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**.

2. **Reglamentariamente** se podrán regular **otros procedimientos** de gestión tributaria a los que serán de aplicación, *en todo caso*, las normas establecidas en el **capítulo II** de este título.

El inciso «entre otros» del apartado 1 y la habilitación del apartado 2 explican por qué el RGGI regula **muchos más** procedimientos de gestión que los cinco de la Ley: el procedimiento para la **rectificación** de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución (arts. 126 a 130), el de **ejecución de las devoluciones tributarias** (arts. 131 y 132), el de **reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado** (arts. 136 y 137), el de la **cuenta corriente tributaria** (arts. 138 a 143), las **actuaciones censales** y de comprobación del **domicilio fiscal** (arts. 144 a 152), el **control de presentación de declaraciones** (art. 153) y el **control de otras obligaciones formales** (art. 154). A todos ellos les son de aplicación «en todo caso» las normas comunes del Capítulo II del Título III (arts. 97 a 116 LGT): en particular, el **plazo máximo de resolución** y la **caducidad** del art. 104, que se proyectan sobre todos estos procedimientos.

De esos procedimientos reglamentarios destaca el de **reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado**, que se inicia siempre a instancia del obligado y cuyo régimen de plazos y de silencio debe dominarse. (o suprimir el inciso)

Artículo 136 del RD 1065/2007 (RGGI) · Reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado (aps. 3 y 4)

3. Con carácter previo a la notificación de la resolución se deberá **notificar al obligado tributario la propuesta de resolución** *cuando* vaya a ser **denegatoria** para que, en un plazo de **10 días** contados a partir del día siguiente al de la notificación de dicha propuesta, **alegue** lo que convenga a su derecho.
4. El procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales terminará por **resolución** en la que se **reconozca o se deniegue** la aplicación del beneficio fiscal.

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

Los otros dos se resumen en sus plazos. El de **inclusión en el sistema de cuenta corriente tributaria** se inicia por solicitud presentada **durante el mes de octubre** del año natural inmediato anterior a aquel en que el sistema deba surtir efectos, abre **15 días** de alegaciones solo si la propuesta va a ser denegatoria y concluye por resolución motivada en **tres meses**, con **silencio desestimatorio** (art. 140 RGGI). Y la **ejecución de las devoluciones tributarias** se practica de oficio mediante **transferencia bancaria o cheque cruzado** a la cuenta que el obligado haya señalado (arts. 131 y 132 RGGI).

Los cinco de la Ley son, con todo, los **nucleares**, y se dejan ordenar por una lógica sencilla: quién los inicia y para qué sirven.

Procedimiento	Iniciación	Finalidad	Arts. LGT
Devolución	A instancia (autoliquidación, solicitud o comunicación de datos)	Practicar la devolución derivada de la normativa del tributo	124-127
Iniciado mediante declaración	A instancia (declaración del obligado)	Que la Administración liquide con los datos declarados	128-130
Verificación de datos	De oficio	Corregir discrepancias y errores patentes	131-133
Comprobación de valores	De oficio	Comprobar el valor de bienes, rentas y derechos	134-135
Comprobación limitada	De oficio	Regularizar con facultades tasadas	136-140

Los dos primeros nacen de un acto del obligado y son, en esencia, **procedimientos de cumplimiento**. Los tres últimos nacen de la Administración y son **procedimientos de control**. El Epígrafe 3 se ocupa de aquellos; el Epígrafe 4, de estos.

RECUERDA

Art. 117: la gestión se define por sus **funciones** (catorce letras), con la letra n) como cláusula **residual** —gestión es todo lo que no es inspección ni recaudación—. **Art. 116 RGGI:** son órganos de gestión los que ejercen esas funciones, criterio **funcional**, no orgánico. **Art. 118:** la gestión se inicia por **autoliquidación, comunicación de datos o cualquier otra declaración** (letra a), por **solicitud** del obligado ex art. 98 (letra b) o **de oficio** (letra c). **Art. 123:** cinco procedimientos «entre otros» —devolución, iniciado mediante declaración, verificación de datos, comprobación de valores y comprobación limitada—, con habilitación para que el Reglamento cree otros, sujetos «en todo caso» a las normas comunes del Capítulo II (arts. 97-116, y muy señaladamente el art. 104: seis meses y caducidad).

TEMA 9

Epígrafe 2 — Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos

1. La declaración tributaria: concepto amplio y caracteres (art. 119 LGT)

La Sección 1.^a del Capítulo III se abre con el concepto general del que después penden todas las demás figuras. El art. 119 no define «declaración del hecho imponible», sino algo mucho más ancho.

Artículo 119 de la Ley 58/2003 (LGT) · Declaración tributaria

1. Se considerará **declaración tributaria** todo **documento** presentado ante la **Administración tributaria** donde se **reconozca o manifieste** la realización de **cualquier hecho relevante** para la aplicación de los tributos.

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

2. **Reglamentariamente** podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la **declaración verbal** o la realizada mediante cualquier otro **acto de manifestación de conocimiento**.
3. Las **opciones** que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración **no podrán rectificarse** con posterioridad a ese momento, *salvo que* la rectificación se presente en el **período reglamentario de declaración**.
4. En la **liquidación** resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera

pendientes de **compensación o deducción**, *sin que* a estos efectos sea posible **modificar** tales cantidades pendientes mediante la presentación de **declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio** del procedimiento de aplicación de los tributos.

Los apartados 3 y 4 no describen la figura: **la acotan en el tiempo**, y son dos de los preceptos con más consecuencias prácticas de todo el tema.

La **regla de las opciones** (art. 119.3) congela la elección en el momento de declarar. Cuando la normativa del tributo permite optar entre alternativas que se ejercen con la declaración —tributación individual o conjunta, un criterio de imputación temporal, la aplicación de un régimen especial—, la opción **queda fijada** y *no* puede rectificarse después. La única ventana es la del propio precepto: que la rectificación se presente **dentro del período reglamentario de declaración**. Vencido ese plazo, la opción es irreversible.

La **limitación del art. 119.4** persigue algo distinto: impedir maniobras **durante** una comprobación. Iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos, las cantidades pendientes de **compensación o deducción** (bases imponibles negativas, cuotas a compensar, deducciones no aplicadas por insuficiencia de cuota) **sí podrán aplicarse** en la liquidación que resulte, pero **no podrán modificarse** mediante complementarias ni mediante solicitudes de rectificación presentadas después del inicio. Se puede usar el saldo que existía; no se puede fabricar uno nuevo con la comprobación ya en marcha.

2. Las autoliquidaciones: declarar y liquidar en un solo acto (art. 120.1 y .2 LGT)

La autoliquidación es la forma de gestión **dominante** del sistema tributario español. El obligado no se limita a aportar hechos: aplica la norma, califica, cuantifica e ingresa. La Administración queda relegada a un control *a posteriori*.

Artículo 120 de la Ley 58/2003 (LGT) · Autoliquidaciones (aps. 1 y 2)

1. Las **autoliquidaciones** son **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**.
2. Las **autoliquidaciones** presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de **verificación y comprobación** por la Administración, que practicará, *en su caso*, la **liquidación** que proceda.

Del apartado 1 se desprende que la autoliquidación es una **especie del género declaración** —«son declaraciones en las que...»— con un plus: las operaciones de **calificación y cuantificación**. Su resultado puede ser triple: a **ingresar**, a **devolver** o a **compensar**.

3. La rectificación de la autoliquidación (art. 120.3 y .4 LGT y arts. 126 a 130 RGGI)

¿Qué ocurre si el obligado se equivoca **en su contra** —ingresa de más, olvida un gasto deducible, no aplica una exención que le correspondía—? No puede corregirlo unilateralmente descontándoselo en la declaración siguiente: debe **instar la rectificación**. El art. 120.3 es el precepto central, y su redacción actual contiene ya buena parte del régimen de efectos.

Artículo 120.3 de la Ley 58/2003 (LGT) · Rectificación de autoliquidaciones

3. *Cuando* un **obligado tributario** considere que una **autoliquidación** ha **perjudicado** de cualquier modo sus **intereses legítimos**, podrá **instar la rectificación** de dicha autoliquidación de acuerdo con el **procedimiento que se regule reglamentariamente**. *No obstante, cuando* lo establezca la **normativa propia del tributo**, la rectificación deberá ser realizada por

el obligado tributario mediante la presentación de una **autoliquidación rectificativa**, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una **devolución derivada de la normativa del tributo** y hubieran transcurrido **seis meses** *sin que* se hubiera ordenado el pago **por causa imputable a la Administración tributaria**, ésta abonará el **interés de demora del artículo 26** de esta Ley sobre el importe de la devolución que proceda, *sin necesidad de* que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de **seis meses** comenzará a contarse a partir de la **finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación** o, *si éste* hubiese concluido, a partir de la **presentación de la solicitud de rectificación o de la autoliquidación rectificativa**.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la **devolución de un ingreso indebido**, la Administración tributaria abonará el **interés de demora** en los términos señalados en el **apartado 2 del artículo 32** de esta Ley.

No obstante, cuando la rectificación de una autoliquidación implique una **minoración del importe a ingresar** de la autoliquidación previa y **no origine una cantidad a devolver**, se mantendrá la **obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar** resultante de la rectificación.

El precepto distingue con precisión **tres escenarios económicos**, y el régimen de intereses cambia en cada uno.

- **Devolución derivada de la normativa del tributo.** El obligado ingresó conforme a la mecánica del impuesto, pero la liquidación correcta arroja un exceso que la propia norma manda devolver (retenciones superiores a la cuota, cuotas de IVA a compensar). El **interés de demora del art. 26** solo nace si transcurren **seis meses** sin ordenarse el pago **por causa imputable a la Administración**, y se abona **de oficio**. El cómputo de esos seis meses arranca de la **finalización del plazo de presentación** de la autoliqui-

dación o, si ya había concluido, de la **presentación de la solicitud de rectificación o de la rectificativa**.

- **Devolución de ingresos indebidos.** El obligado pagó algo que **nunca debió pagar** (un ingreso duplicado, una cuota inexistente). El régimen le es más favorable: intereses conforme al **art. 32.2**, que corren desde la fecha del ingreso indebido.
- **Minoración del importe a ingresar sin devolución.** La rectificación reduce lo que hay que pagar, pero no genera devolución porque el obligado no llegó a ingresar en exceso. Subsiste la **obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar resultante** de la rectificación: no se anula la deuda, se reduce.

El **procedimiento** no está en la Ley. El art. 120.3 remite «al procedimiento que se regule reglamentariamente», y ese procedimiento son los **arts. 126 a 129 del RGGI** (Subsección 1.^a de la Sección 2.^a del Capítulo II del Título IV). Sus límites de acceso son estrictos.

Artículo 126 del RD 1065/2007 (RGGI) · Iniciación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones (aps. 2 y 3)

2. La solicitud *sólo* podrá hacerse **una vez presentada** la correspondiente autoliquidación y **antes de que** la Administración tributaria haya practicado la **liquidación definitiva** o, *en su defecto*, **antes de que haya prescrito** el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

El obligado tributario **no podrá** solicitar la rectificación de su autoliquidación *cuando* se esté tramitando un **procedimiento de comprobación o investigación** cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, *sin perjuicio de* su derecho a realizar las **alegaciones** y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser **tenidos en cuenta** por el órgano que lo tramite.

3. Cuando la Administración tributaria haya practicado una **liquidación provisional**, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación *únicamente si* la liquidación provisional ha sido practicada por **consideración o motivo distinto** del que se invoque en la solicitud del obligado tributario.

Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre **consideración o motivo distinto** cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que **no hayan sido regularizados** mediante la liquidación provisional.

La tramitación y la terminación completan el cuadro con dos plazos que hay que atribuir bien.

Artículo 127.4 del RD 1065/2007 (RGGI) · Tramitación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones

4. Finalizadas las actuaciones se **notificará al interesado la propuesta de resolución** para que en el plazo de **15 días**, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, **alegue** lo que convenga a su derecho, *salvo que* la rectificación que se acuerde **coincida** con la solicitada por el interesado, en cuyo caso se notificará **sin más trámite** la liquidación que se practique.

Artículo 128 del RD 1065/2007 (RGGI) · Terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones (aps. 1, 3 y 4)

1. El procedimiento finalizará mediante **resolución** en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación. El acuerdo será **motivado** cuando sea **denegatorio** o cuando la rectificación acordada **no coincida** con la solicitada por el interesado.

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

3. De conformidad con el **artículo 100.1** de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, *cuando* el obligado tributario **inicie un procedimiento de rectificación** de su autoliquidación, y se acuerde el **inicio de un procedimiento de comprobación o investigación** que incluya la obligación tributaria a la que se refiere el procedimiento de rectificación, éste **finalizará** con la **notificación de inicio** del procedimiento de comprobación o investigación.
4. El **plazo máximo** para notificar la resolución de este procedimiento será de **seis meses**. Transcurrido dicho plazo *sin* haberse realizado la notificación expresa del acuerdo adoptado, la solicitud podrá entenderse **desestimada**.

EJEMPLO

① **Rectificación de una autoliquidación de IVA a favor del obligado: plazos, órganos y efectos.** Una sociedad presentó el **20 de abril de 2025** su autoliquidación de IVA del primer trimestre (modelo 303) con resultado **a ingresar de 12.000 €**, que ingresó ese mismo día. En julio detecta que omitió cuotas soportadas deducibles por **3.500 €**: el resultado correcto era **8.500 €** a ingresar.

Como el error juega a su favor, no cabe complementaria (art. 122.2): debe rectificar.

Hito	Norma	Fecha / plazo
Presentación e ingreso de la autoliquidación	–	20 de abril de 2025
Solicitud de rectificación al órgano competente	art. 126.1 RGGI	15 de julio de 2025
¿Cabe la solicitud?	art. 126.2 RGGI	Sí: hay autoliquidación previa, no hay liquidación definitiva ni prescripción, ni procedimiento de comprobación en curso
Trámite de alegaciones a la propuesta	art. 127.4 RGGI	15 días desde el día siguiente a la notificación (se omite si la resolución coincide con lo pedido)
Plazo máximo para notificar la resolución	art. 128.4 RGGI	6 meses → 15 de enero de 2026
Silencio	art. 128.4 RGGI	Desestimatorio
Intereses de demora sobre la devolución	art. 120.3, párr. 2.º	Solo si pasan 6 meses sin ordenarse el pago por causa imputable a la Administración, contados desde la presentación de la solicitud (el plazo de declaración ya había concluido)

Los **3.500 €** ingresados de más no son un **ingreso indebido**: se ingresaron conforme a la autoliquidación entonces presentada, y lo que procede es una **devolución derivada de la normativa del tributo**. Por eso los intereses **no corren desde el 20 de abril**, sino solo a partir de los seis meses desde la solicitud si la Administración se demora por causa suya. Si el error hubiera consistido, en cambio, en **pagar dos veces** la misma autoliquidación, el segundo pago sería un **ingreso indebido** y los intereses correrían **desde la fecha de ese pago** (art. 32.2 LGT, al que remite el párrafo tercero del art. 120.3).

Variante. Si el **10 de julio** —cinco días antes de la solicitud— la Administración hubiera notificado el inicio de una comprobación limitada sobre ese mismo IVA, la solicitud **no sería admisible** (art. 126.2, párr. 2.º RGGI): la sociedad tendría que hacer valer las cuotas olvidadas mediante **alegaciones** dentro de la comprobación, que el órgano actuante **debe** tener en cuenta. Y si la comprobación se hubiera iniciado **después** de solicitar la rectificación, el procedimiento de rectificación **terminaría** con la notificación de ese inicio (art. 128.3 RGGI).

Junto a la vía tradicional de la **solicitud**, la LGT contempla hoy una segunda vía.

Artículo 120.4 de la Ley 58/2003 (LGT) · Autoliquidación rectificativa

4. *Cuando* lo establezca la **normativa propia del tributo**, el **obligado tributario** deberá presentar una **autoliquidación rectificativa**, utilizando el **modelo normalizado** de autoliquidación que se apruebe conforme a lo previsto en el **apartado 3 del artículo 98** de esta Ley, con la finalidad de **rectificar, completar o modificar** otra autoliquidación presentada con anterioridad.

La diferencia de mecánica es sustancial. En la **solicitud de rectificación** el obligado **pide** y espera una resolución administrativa (seis meses, silencio desestimatorio). Con la **autoliquidación rectificativa** el propio obligado presenta una **nueva autoliquidación** que rectifica, completa o modifica la anterior, sin necesidad de acto administrativo alguno: si de ella resulta una cantidad a devolver, con su presentación se entiende **solicitada la devolución**. Es una vía **obligatoria** —«deberá presentar»— pero solo «**cuando lo establezca la normativa propia del tributo**», de modo que su despliegue es tributo a tributo y depende de que se apruebe el **modelo normalizado** correspondiente conforme al art. 98.3 LGT.

4. Las comunicaciones de datos (art. 121 LGT)

Es la clase de declaración con menor protagonismo práctico, pero la LGT la conserva como figura autónoma porque cumple una función que ninguna otra cumple: permite obtener una devolución **sin liquidar**.

Artículo 121 de la Ley 58/2003 (LGT) · Comunicación de datos

Se considera **comunicación de datos** la **declaración** presentada por el **obligado tributario** ante la Administración **para que ésta determine la cantidad** que, *en su caso*, resulte **a devolver**. Se entenderá **solicitada la devolución** mediante la presentación de la citada comunicación.

Dos notas la definen. La primera, que el obligado **no cuantifica**: se limita a aportar los datos y es la Administración quien determina la cantidad a devolver —lo contrario de la autoliquidación—. La segunda, que la presentación **equivale a solicitar la devolución**, de modo que no hace falta ningún escrito adicional: la comunicación abre por sí sola el procedimiento de devolución de los arts. 124 y siguientes. Está pensada, precisamente, para **obligados que no tienen el deber de autoliquidar** pero a quienes puede corresponder una devolución (el art. 126.1 LGT lo dice expresamente al regular la vía de inicio: «en el caso de obligados tributarios que no tengan obligación de presentar autoliquidación»).

MATIZ

Las tres figuras del Capítulo III se distinguen por **quién pone la cifra y para qué**. En la **autoliquidación** (art. 120) el obligado califica, cuantifica e **ingresa** —o determina lo que resulta a devolver o compensar—. En la **comunicación de datos** (art. 121) el obligado **no liquida**: aporta datos y la Administración **calcula la devolución**, entendiéndose solicitada con la propia comunicación. En la **declaración que inicia un procedimiento de gestión** (art. 128) el obligado manifiesta la realización del **hecho imponible** y la Administración **liquida** —normalmente una cuota a ingresar—. Autoliquidación y comunicación son ambas «declaraciones» en el sentido amplio del art. 119.1, pero la primera termina en un ingreso propio y la segunda en una devolución ajena.

5. Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas (art. 122 LGT)

Corregido el error a **favor** del obligado por la vía de la rectificación, queda por resolver el error **en contra de la Hacienda**: se ingresó de menos, se pidió devolver de más, se omitieron datos. Para eso está el art. 122.

Artículo 122 de la Ley 58/2003 (LGT) · Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas

1. Los **obligados tributarios** podrán presentar **autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo** establecido para su presentación o **con posterioridad** a la finalización de dicho plazo, *siempre que no haya prescrito* el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de **extemporáneas**.
2. Las **autoliquidaciones complementarias** tendrán como finalidad **completar o modificar** las presentadas con anterioridad y se podrán presentar

cuando de ellas resulte un **importe a ingresar superior** al de la autoliquidación anterior o una **cantidad a devolver o a compensar inferior** a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en los **apartados 3 y 4 del artículo 120** de esta Ley.

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

3. Los **obligados tributarios** podrán presentar **declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas**, haciendo constar **si se trata de una u otra modalidad**, con la finalidad de **completar o reemplazar** las presentadas con anterioridad.

Del precepto se desprenden tres reglas.

La primera es la **frontera cuantitativa** del apartado 2: la **complementaria** solo cabe cuando el resultado es **peor** para el obligado (más a ingresar, o menos a devolver o compensar). «En los demás casos» —es decir, cuando el resultado le es favorable— el cauce es el de los **apartados 3 y 4 del art. 120**: solicitud de rectificación o autoliquidación rectificativa. La dirección del error decide la vía.

La segunda es la **asimetría entre autoliquidaciones y declaraciones**. Solo hay complementarias de autoliquidación (no «sustitutivas»): una autoliquidación no se reemplaza, se completa o modifica, y la cuota resultante se calcula deduciendo la de la inicial. En

cambio, las **declaraciones y comunicaciones de datos** admiten las **dos** modalidades — complementaria y sustitutiva— y el obligado debe **hacer constar cuál** de las dos presenta. La tercera es la **regla de la pérdida sobrevenida de un beneficio fiscal** (párrafo segundo del apartado 2). Cuando se incumplen los requisitos a los que estaba condicionada una exención, deducción o incentivo, la regularización **no se hace mediante complementarias de los ejercicios pasados**: se incluye la cuota indebidamente disfrutada, **junto con los intereses de demora**, en la autoliquidación del período en que se produjo el **incumplimiento**. Es una regla de imputación temporal que evita reabrir ejercicios cerrados. El RGGI la completa para los tributos sin período impositivo o de liquidación: el art. 137.3 obliga a presentar una autoliquidación **en el plazo de un mes** desde la pérdida del derecho, ingresando la cuota junto con los intereses.

Las **definiciones** de «complementaria» y «sustitutiva» no están en la Ley, sino en el Reglamento, que las ofrece por separado para cada figura.

Artículo 118.1 del RD 1065/2007 (RGGI) · Declaraciones complementarias y sustitutivas

1. Tendrán la consideración de **declaraciones complementarias** las que se refieran a la **misma obligación tributaria y periodo** que otras presentadas con anterioridad, en las que se **incluyan nuevos datos** no declarados o se **modifique parcialmente** el contenido de las anteriormente presentadas, que **subsistirán en la parte no afectada**.

Tendrán la consideración de **declaraciones sustitutivas** las que se refieran a la **misma obligación tributaria y periodo** que otras presentadas con anterioridad y que las **reemplacen en su contenido**.

Artículo 119 del RD 1065/2007 (RGGI) · Autoliquidaciones complementarias (aps. 1 a 3)

1. Tendrán la consideración de **autoliquidaciones complementarias** las que se refieran a la **misma obligación tributaria y periodo** que otras

presentadas con anterioridad y de las que resulte un **importe a ingresar superior** o una **cantidad a devolver o a compensar inferior** al importe resultante de la autoliquidación anterior, que **subsistirá en la parte no afectada**.

2. En las autoliquidaciones complementarias constará **expresamente** esta circunstancia y la obligación tributaria y periodo a que se refieren, así como la **totalidad de los datos** que deban ser declarados. A estos efectos, se incorporarán los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que **no sean objeto de modificación**, los que **sean objeto de modificación** y los de **nueva inclusión**.
3. El obligado tributario deberá realizar la **cuantificación** de la obligación tributaria teniendo en cuenta **todos los elementos** consignados en la autoliquidación complementaria. De la **cuota** tributaria resultante de la autoliquidación complementaria se **deducirá el importe de la autoliquidación inicial**.

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

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

EJEMPLO

② **Complementaria o rectificación: la dirección del error decide el cauce.**

Una empresa presentó en plazo su autoliquidación de IVA del segundo trimestre con un resultado a **ingresar de 5.000 €**, que ingresó. Meses después revisa la contabilidad y encuentra dos errores independientes.

Error detectado	Resultado correcto	Cauce	Norma
Olvidó facturas emitidas por 1.200 € de cuota	6.200 € a ingresar (superior)	Autoliquidación complementaria	art. 122.1 y .2 LGT; art. 119 RGGI
Olvidó cuotas soportadas deducibles por 700 €	4.300 € a ingresar (inferior)	Solicitud de rectificación o autoliquidación rectificativa	art. 120.3 y .4 LGT; arts. 126-128 RGGI

En el primer caso la empresa presenta una complementaria **con todos los datos** y deduce de la cuota resultante los 5.000 € ya autoliquidados: ingresa la **diferencia de 1.200 €** (art. 119.3 RGGI). Como la presenta fuera de plazo y sin requerimiento previo, se le exigirá el **recargo por declaración extemporánea** del art. 27 LGT, pero **no sanción**. En el segundo caso no cabe complementaria —el resultado le es favorable— y debe acudir a la rectificación.

Variante con devolución en marcha. Si la autoliquidación inicial hubiera arrojado **3.000 € a devolver** y la complementaria redujera la devolución a **1.800 €**, el desenlace depende de si ya cobró: si **aún no se ha efectuado** la devolución, la complementaria **pone fin** al procedimiento de devolución abierto (art. 119.3, párr. 2.º RGGI); si **ya cobró los 3.000 €**, deberá **ingresar los 1.200 € indebidamente obtenidos** junto con la cuota que resulte (art. 119.3, párr. 3.º RGGI).

RECUERDA

Art. 119: declaración = *todo documento donde se reconozca o manifieste cualquier hecho relevante*. **No implica** reconocimiento de la obligación. La declaración verbal es **reglamentaria**. Las **opciones** no se rectifican pasado el período reglamentario de declaración (119.3); las **cantidades pendientes** de compensación o deducción no se modifican tras el **inicio** de un procedimiento (119.4). **Art. 120:** autoliquidación = declarar + **calificar y cuantificar**, sujeta a verificación y comprobación; **rectificación** cuando perjudica intereses legítimos (120.3) o **autoliquidación rectificativa** cuando lo establezca la normativa del tributo (120.4). **Art. 121:** comunicación de datos = el obligado **no liquida** y con ella se entiende **solicitada la devolución**. **Art. 122:** **complementaria** solo si sale **más a ingresar o menos a devolver o compensar**. En los demás casos, arts. 120.3 y .4; declaraciones y comunicaciones admiten **complementarias y sustitutivas**, haciendo constar la modalidad; la **pérdida sobrevenida de un beneficio fiscal** se regulariza en la autoliquidación del período del **incumplimiento**, con intereses. Plazos reglamentarios de la rectificación: **15 días** de alegaciones (127.4 RGGI) y **6 meses** con silencio **desestimatorio** (128.4 RGGI).

TEMA 9

Epígrafe 3 — El procedimiento de devolución y el iniciado mediante declaración

1. Las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo

El primero de los procedimientos del art. 123 tiene por objeto una categoría concreta de devolución: la **derivada de la normativa de cada tributo**, regulada en el **art. 31 LGT**. Es la devolución «normal» del sistema: la que procede cuando, aplicada correctamente la mecánica del impuesto, resulta que el obligado ha anticipado más de lo que finalmente debe —retenciones e ingresos a cuenta superiores a la cuota del IRPF, cuotas de IVA soportadas superiores a las repercutidas—. Nada se pagó mal: simplemente el sistema de anticipos ha ido por delante del impuesto definitivo.

Debe separarse desde el principio de la **devolución de ingresos indebidos** (art. 32 LGT), que responde a un pago que **nunca debió realizarse** y que se tramita por el procedimiento especial de revisión del art. 221. Las diferencias no son teóricas: cambian el **procedimiento** y, sobre todo, el **régimen de intereses**. En la derivada de la normativa del tributo, el interés solo nace si transcurren **seis meses** sin ordenarse el pago por causa imputable a la Administración (art. 31.2). En la de ingresos indebidos, el interés corre **desde la fecha del ingreso indebido** hasta que se ordena el pago (art. 32.2), sin necesidad de solicitud.

El Reglamento precisa el alcance del concepto y añade un supuesto asimilado.

Artículo 122 del RD 1065/2007 (RGGI) · Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo

Son **devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo** las previstas en el **artículo 31** de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. También tienen esta consideración los **abonos a cuenta** que deba efectuar la

Administración tributaria como **anticipos de deducciones** a practicar sobre cualquier tributo.

2. Iniciación del procedimiento de devolución (art. 124 LGT y art. 123 RGGI)

El procedimiento es siempre a **instancia del obligado**, y la Ley admite tres documentos de arranque.

Artículo 124 de la Ley 58/2003 (LGT) · Iniciación del procedimiento de devolución

Según se establezca en la **normativa reguladora de cada tributo**, el **procedimiento de devolución** se iniciará mediante la presentación de una **autoliquidación** de la que resulte **cantidad a devolver**, mediante la presentación de una **solicitud de devolución** o mediante la presentación de una **comunicación de datos**.

Artículo 123 del RD 1065/2007 (RGGI) · Iniciación del procedimiento de devolución

El procedimiento para la práctica de **devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo** se iniciará a **instancia del obligado tributario** mediante la presentación de una **autoliquidación** de la que resulte una cantidad a devolver, mediante la presentación de una **solicitud** o mediante la presentación de una **comunicación de datos**, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de cada tributo.

La LGT los reagrupa después en dos preceptos, y lo hace por una razón muy concreta: el **cómputo del plazo** para devolver no es el mismo en todos.

Artículo 125 de la Ley 58/2003 (LGT) · Devoluciones derivadas de la presentación de autoliquidaciones

1. *Cuando* de la presentación de una **autoliquidación** resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria deberá efectuar la devolución que proceda de acuerdo con lo establecido en el **artículo 31** de esta ley.
2. El **plazo** establecido para efectuar la devolución comenzará a contarse desde la **finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación**.

En los supuestos de **presentación fuera de plazo** de autoliquidaciones de las que resulte una cantidad a devolver, el plazo al que se refiere el artículo 31 de esta ley para devolver se contará **a partir de la presentación de la autoliquidación extemporánea**.

Artículo 126 de la Ley 58/2003 (LGT) · Devoluciones derivadas de la presentación de solicitudes o comunicaciones de datos

1. *Cuando* así lo señale la normativa tributaria, el **procedimiento de devolución** se iniciará mediante la presentación de una **solicitud** ante la Administración tributaria o, en el caso de **obligados tributarios que no tengan obligación de presentar autoliquidación**, mediante la presentación de una **comunicación de datos**.
2. El **plazo** para practicar la devolución de acuerdo con lo dispuesto en el **artículo 31** de esta ley comenzará a contarse **desde la presentación de la solicitud** o desde la **finalización del plazo previsto para la presentación de la comunicación de datos**.
3. El procedimiento se regulará por las **normas propias de cada tributo**.

El cuadro resultante es el siguiente. Los **seis meses** del art. 31 arrancan:

Vía de inicio	Inicio del cómputo	Precepto
Autoliquidación presentada en plazo	Desde la finalización del plazo de presentación	art. 125.2, párr. 1.º
Autoliquidación extemporánea	Desde la presentación de la autoliquidación extemporánea	art. 125.2, párr. 2.º
Solicitud de devolución	Desde la presentación de la solicitud	art. 126.2
Comunicación de datos	Desde la finalización del plazo de la comunicación	art. 126.2

EJEMPLO

③ **Los seis meses de la devolución: en plazo, extemporánea y por solicitud.**
El plazo de presentación del IRPF termina el **30 de junio**. Tres contribuyentes con resultado a **devolver de 1.500 €** presentan en momentos distintos.

Supuesto	Fecha de presentación	Inicio del cómputo	Fin de los 6 meses
Autoliquidación en plazo	12 de mayo	30 de junio (fin del plazo)	30 de diciembre
Autoliquidación en plazo , presentada el último día	30 de junio	30 de junio (fin del plazo)	30 de diciembre
Autoliquidación extemporánea	5 de octubre	5 de octubre (presentación)	5 de abril del año siguiente

Los dos primeros contribuyentes tienen **exactamente la misma** fecha límite pese a haber presentado con mes y medio de diferencia: adelantar la presentación **no adelanta** el cómputo (art. 125.2, párr. 1.º). El tercero, en cambio, retrasa su propio derecho, porque los seis meses se cuentan desde la presentación extemporánea (art. 125.2, párr. 2.º).

Si transcurridos esos seis meses la Administración **no ha ordenado el pago por causa que le sea imputable**, abona **intereses de demora de oficio** (art. 31.2 LGT), sin que el obligado tenga que pedirlos. Y la **base** sobre la que se calculan tiene un techo: el importe de la **devolución solicitada** (art. 125.2 RGGI). Si la

contribuyente había pedido 1.500 € y tras comprobar se le reconocen 2.000 €, los intereses se calculan sobre 1.500 €.

3. Tramitación y terminación del procedimiento de devolución

La tramitación es la más sencilla de todo el tema: un **contraste** con la información disponible y, si todo cuadra, la devolución sin más trámite.

Artículo 124 del RD 1065/2007 (RGGI) · Tramitación del procedimiento de devolución

1. Una vez recibida la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, la Administración **examinará la documentación** presentada y la **contrastará** con los datos y antecedentes que obren en su poder.

Si la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos fuese **formalmente correcta**, se procederá **sin más trámite** y, *en su caso*, de manera **automatizada**, al **reconocimiento de la devolución** solicitada.

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

El apartado 2 explica por qué el procedimiento de devolución es tan frágil: cualquier incidencia lo transforma en un procedimiento de control. Y eso es exactamente lo que recoge la terminación legal.

Artículo 127 de la Ley 58/2003 (LGT) · Terminación del procedimiento de devolución

El **procedimiento de devolución** terminará por el **acuerdo** en el que se **reconozca la devolución** solicitada, por **caducidad** en los términos del apartado 3 del **artículo 104** de esta ley o por el **inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección**.

En todo caso se mantendrá la obligación de satisfacer el **interés de demora** sobre la devolución que finalmente se pueda practicar, de acuerdo con lo dispuesto en el **artículo 31** de esta ley.

El Reglamento completa cada una de esas salidas.

Artículo 125 del RD 1065/2007 (RGGI) · Terminación del procedimiento de devolución (aps. 1 a 3)

1. *Cuando* proceda reconocer el derecho a la devolución solicitada, el órgano competente dictará **acuerdo** que se entenderá **notificado por la recepción de la transferencia bancaria o, en su caso, del cheque**.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 81.3.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, *cundo* la devolución reconocida sea objeto de **retención cautelar** total o parcial deberá **notificarse la adopción de la medida cautelar** junto con el acuerdo de devolución.

El **reconocimiento de la devolución** solicitada **no impedirá** la posterior **comprobación** de la obligación tributaria mediante los procedimientos de comprobación o investigación.

2. *Cuando* se abonen **intereses de demora** de acuerdo con lo previsto en el artículo 31.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la **base** sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como **límite**

el importe de la devolución solicitada en la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud.

3. Cuando existan defectos, errores, discrepancias o circunstancias que originen el inicio de un procedimiento de **verificación de datos**, de **comprobación limitada** o de **inspección**, el procedimiento de devolución **terminará con la notificación de inicio** del correspondiente procedimiento, que será efectuada por el **órgano competente** en cada caso.

En el procedimiento iniciado de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior, se determinará la **procedencia e importe de la devolución** y, *en su caso*, otros aspectos de la situación tributaria del obligado.

4. El procedimiento iniciado mediante declaración (arts. 128 a 130 LGT)

Es el reverso exacto de la autoliquidación. Aquí el obligado **declara** el hecho imponible y aporta los datos, y la **Administración cuantifica** mediante una liquidación. Se trata hoy de un procedimiento **residual** en el sistema estatal, aplicable «cuando la normativa del tributo así lo establezca»: su terreno natural son los **tributos aduaneros** —donde la declaración en aduana desencadena la liquidación de los derechos de importación— y, en el ámbito autonómico, el **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** en las Comunidades que han conservado el régimen de declaración.

Artículo 128 de la Ley 58/2003 (LGT) · Iniciación del procedimiento de gestión tributaria mediante declaración

1. Cuando la **normativa del tributo** así lo establezca, la gestión del mismo se iniciará mediante la presentación de una **declaración** por el **obligado tributario** en la que **manifieste la realización del hecho imponible** y **comunique los datos necesarios** para que la Administración cuanti-

fique la obligación tributaria mediante la práctica de una **liquidación provisional**.

2. La Administración tributaria podrá **iniciar de nuevo** este procedimiento para la liquidación del tributo **dentro del plazo de prescripción** *cuando* el procedimiento iniciado mediante declaración hubiera terminado por **caducidad**.

Artículo 129 de la Ley 58/2003 (LGT) · Tramitación del procedimiento iniciado mediante declaración

1. La Administración tributaria deberá **notificar la liquidación en un plazo de seis meses** desde el día siguiente a la **finalización del plazo para presentar la declaración** o desde el siguiente a la **comunicación de la Administración** por la que se inicie el procedimiento en el supuesto al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior.

En el supuesto de presentación de **declaraciones extemporáneas**, el plazo de **seis meses** para notificar la liquidación comenzará a contarse desde el **día siguiente a la presentación de la declaración**.

La **normativa de cada tributo** podrá señalar **plazos diferentes** para notificar la liquidación.

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración tributaria podrá **utilizar los datos consignados** por el obligado tributario en su declaración o **cualquier otro que obre en su poder**, podrá **requerir al obligado** para que **aclare** los datos consignados en su declaración o **presente justificante** de los mismos y podrá realizar actuaciones de **comprobación de valores**.

3. Realizadas las actuaciones de **calificación y cuantificación** oportunas, la Administración tributaria notificará, **sin más trámite**, la liquidación que proceda, *salvo* lo dispuesto en el párrafo siguiente.

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. 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 art. 129 concentra dos reglas que hay que dominar.

El plazo de seis meses es de Ley (art. 129.1), a diferencia de lo que ocurre en la verificación de datos y en la comprobación limitada, donde el plazo procede del art. 104 LGT. Su *dies a quo* varía según el caso: día siguiente a la **finalización del plazo de declaración** en el supuesto ordinario; día siguiente a la **comunicación de inicio** cuando la Administración reinicia tras una caducidad; y día siguiente a la **presentación** cuando la declaración es extemporánea. La normativa de cada tributo puede fijar plazos distintos.

No se exigen intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario. La razón es de justicia elemental: si es la Administración quien tiene que liquidar, el retraso en liquidar no puede repercutirse en el declarante. Ahora bien, el precepto salva expresamente la **sanción del art. 192 LGT** —incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones

necesarias para practicar liquidaciones—, de modo que la ausencia de intereses no equivale a impunidad.

Artículo 130 de la Ley 58/2003 (LGT) · Terminación del procedimiento iniciado mediante declaración

El **procedimiento iniciado mediante declaración** presentada por el obligado tributario terminará por alguna de las siguientes causas:

- a) Por **liquidación provisional** practicada por la Administración tributaria.
- b) Por **caducidad**, una vez transcurrido el plazo previsto en el apartado 1 del artículo anterior **sin haberse notificado la liquidación**, *sin perjuicio de* que la Administración tributaria pueda **iniciar de nuevo** este procedimiento dentro del **plazo de prescripción**.
- c) Por el **inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección** que incluya el objeto del procedimiento iniciado mediante declaración o algún elemento de dicho objeto, **en los tributos que se liquiden por las importaciones de bienes** en la forma prevista por la legislación aduanera para los **derechos de importación**.

La letra c) tiene un alcance mucho más estrecho de lo que parece a primera vista: la terminación por inicio de otro procedimiento **solo opera en los tributos que se liquidan por las importaciones de bienes** conforme a la legislación aduanera. Fuera de ese ámbito, este procedimiento solo termina por **liquidación** o por **caducidad**.

El desarrollo reglamentario aporta el detalle de la tramitación y, sobre todo, el **efecto de cierre** de la liquidación.

Artículo 133 del RD 1065/2007 (RGGI) · Procedimiento iniciado mediante declaración

1. En los procedimientos iniciados mediante declaración del obligado tributario, el órgano competente de la Administración tributaria podrá realizar

las **actuaciones necesarias** para practicar la liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 129.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Cuando* se **requieran datos o documentos** al obligado tributario se le otorgará un plazo de **10 días**, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para su aportación, *salvo que* la normativa específica establezca otro plazo. *Asimismo*, la Administración tributaria podrá hacer **requerimientos a terceros**.

2. *Cuando* la Administración tributaria vaya a tener en cuenta **datos distintos** a los declarados por el obligado tributario, deberá **notificar previamente la propuesta de liquidación** de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 129.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
3. La liquidación que se dicte tendrá **carácter provisional**. La Administración tributaria **no podrá efectuar una nueva regularización** en relación con el **objeto comprobado**, *salvo que* en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran **nuevos hechos o circunstancias** que resulten de **actuaciones distintas** de las realizadas y especificadas en la resolución.

Dos datos finos. El **plazo de 10 días** para aportar datos o documentos es **reglamentario**, no legal, y cede ante la normativa específica que fije otro. Y el apartado 3 extiende a este procedimiento el mismo **efecto de cierre** del art. 140.1 LGT: dictada la liquidación, no cabe nueva regularización sobre el objeto comprobado salvo **nuevos hechos o circunstancias resultantes de actuaciones distintas**. La liquidación es provisional, pero no por ello reabrible a voluntad.

Sobre la **caducidad**, el Reglamento precisa el modo de reiniciar y una consecuencia sobre intereses.

Artículo 135 del RD 1065/2007 (RGGI) · Caducidad del procedimiento iniciado mediante declaración

1. *Cuando* se produzca la **caducidad** del procedimiento por incumplimiento del **plazo máximo de duración** del mismo, la Administración tributaria, **dentro del plazo de prescripción**, podrá **iniciar un nuevo procedimiento** de liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 128.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En este caso, se notificará una **comunicación** al obligado tributario con el contenido previsto en el **artículo 87** de este reglamento.

2. En las liquidaciones que se dicten, *cuando* el procedimiento se inicie mediante la notificación de la comunicación a que se refiere el apartado 1 anterior, **no se exigirán intereses de demora** desde la **presentación de la declaración** hasta la **finalización del plazo para el pago en periodo voluntario** abierto con la notificación de la liquidación.

EJEMPLO

④ **Caducidad del procedimiento iniciado mediante declaración y reinicio dentro de la prescripción.** Una Comunidad Autónoma gestiona el Impuesto sobre Sucesiones por el sistema de **declaración**. Fallecido el causante el **10 de enero de 2025**, el plazo de presentación de la declaración vence el **10 de julio de 2025**. El heredero presenta la declaración **en plazo**, el 2 de julio.

Hito	Fecha	Norma
Fin del plazo de presentación de la declaración	10 de julio de 2025	normativa del tributo
Inicio del cómputo de los 6 meses	11 de julio de 2025 (día siguiente)	art. 129.1 LGT

Requerimiento de documentación al heredero	20 de septiembre de 2025 → 10 días para aportar	art. 133.1 RGGI
Último día para notificar la liquidación	10 de enero de 2026 (de fecha a fecha)	art. 129.1 LGT
La Administración no notifica liquidación alguna	—	—
Efecto	CADUCIDAD del procedimiento	art. 130.b) LGT

¿Qué ocurre entonces? **Tres consecuencias**, ninguna de ellas la extinción de la deuda.

1. **El procedimiento muere, el derecho no.** La Administración puede **iniciar de nuevo** el procedimiento dentro del **plazo de prescripción** (art. 128.2 LGT y art. 130.b LGT). El reinicio se hace notificando una **comunicación** con el contenido del art. 87 RGGI (art. 135.1 RGGI), y desde el **día siguiente** a esa comunicación arranca un **nuevo plazo de seis meses** (art. 129.1, primer párrafo, segundo inciso).
2. **La caducidad no interrumpe la prescripción.** Las actuaciones del procedimiento caducado **no interrumpen** el plazo de prescripción (art. 104.5 LGT), aunque **conservan su valor probatorio** en el nuevo procedimiento. Si el derecho a liquidar prescribía el 10 de julio de 2029 (cuatro años desde el fin del plazo de declaración), sigue prescribiendo entonces.
3. **No se exigen intereses de demora.** En la liquidación que se dicte en el procedimiento reiniciado **no se exigirán intereses** desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto con la notificación de la nueva liquidación (art. 135.2 RGGI, en línea con el art. 129.3, párr. final, LGT). El heredero no paga la demora de la Administración.

Variante extemporánea. Si el heredero hubiera presentado la declaración el **15 de octubre de 2025**, fuera de plazo, los seis meses no se contarían desde el 11 de julio, sino desde el **16 de octubre de 2025** —día siguiente a la presentación

—, de modo que el último día para notificar la liquidación sería el **15 de abril de 2026** (art. 129.1, párr. 2.º).

RECUERDA

Devolución (arts. 124-127 LGT; 122-125 RGGI): solo la **derivada de la normativa del tributo** (art. 31), no la de ingresos indebidos (art. 32). Se inicia por **autoliquidación a devolver**, por **solicitud** o por **comunicación de datos**. Los seis meses corren desde el **fin del plazo** de presentación (autoliquidación en plazo y comunicación de datos) y desde la **presentación** (autoliquidación extemporánea y solicitud). Tramitación: **contraste y devolución sin más trámite**, incluso **automatizada** (124.1 RGGI); cualquier defecto puede abrir **verificación, comprobación limitada o inspección** (124.2 RGGI). Termina por **acuerdo, caducidad o inicio** de otro procedimiento (127 LGT); el acuerdo se entiende notificado por la **recepción de la transferencia** y **no impide** la comprobación posterior (125.1 RGGI); la **base de los intereses** se topa en la **devolución solicitada** (125.2 RGGI). **Iniciado mediante declaración** (arts. 128-130 LGT; 133-135 RGGI): el obligado **declara** y la Administración **liquida** (provisional); **seis meses de Ley** (129.1); **10 días** reglamentarios para aportar documentos (133.1 RGGI); propuesta de liquidación solo si se usan **datos distintos** de los declarados; **sin intereses de demora** desde la declaración hasta el fin del período voluntario; termina por **liquidación**, por **caducidad** —con reinicio dentro de la prescripción— o, **solo en importaciones de bienes**, por inicio de comprobación limitada o inspección.

TEMA 9

Epígrafe 4 — Verificación de datos, comprobación de valores y comprobación limitada

1. La verificación de datos: cuatro supuestos tasados (art. 131 LGT)

La verificación de datos es el procedimiento de control **más liviano** que conoce la LGT: un contraste superficial entre lo que el obligado ha declarado y lo que la Administración ya sabe o lo que resulta patente del propio documento presentado. Precisamente por su levedad, la Ley no lo deja al arbitrio del órgano gestor: **tasa los supuestos** en que puede iniciarse.

Artículo 131 de la Ley 58/2003 (LGT) · Procedimiento de verificación de datos

La Administración tributaria podrá iniciar el **procedimiento de verificación de datos** en los siguientes supuestos:

- 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**.

Ese límite de la letra d) —que no se refiera al desarrollo de actividades económicas— es el **techo** de todo el procedimiento. En cuanto el control exige entrar en cómo se desarrolla una actividad económica, la verificación de datos deja de ser el cauce idóneo y hay que acudir a la **comprobación limitada** o a la **inspección**.

2. Iniciación y tramitación de la verificación (art. 132 LGT y art. 155 RGGI)

Artículo 132 de la Ley 58/2003 (LGT) · Iniciación y tramitación del procedimiento de verificación de datos

1. El **procedimiento de verificación de datos** se podrá iniciar mediante **requerimiento** de la Administración para que el obligado tributario **aclare o justifique** la **discrepancia** observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación, o mediante la **notificación de la propuesta de liquidación** *cuando* la Administración tributaria cuente con **datos suficientes** para formularla.
2. *Cuando* el obligado tributario manifieste su **disconformidad** con los datos que obren en poder de la Administración, se aplicará lo dispuesto en el **apartado 4 del artículo 108** de esta ley.
3. Con carácter previo a la práctica de la **liquidación provisional**, la Administración deberá **comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación** para que **alegue** lo que convenga a su derecho.
4. La **propuesta de liquidación provisional** deberá ser *en todo caso* **motivada** con una **referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho** que hayan sido tenidos en cuenta en la misma.

La remisión del apartado 2 al **art. 108.4 LGT** es relevante: los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos de información **presentados por terceros** se presumen ciertos, pero deben ser **contrastados** cuando el obligado alegue su inexactitud o

falsedad, pudiendo requerirse al tercero que los **ratifique**. La disconformidad del obligado, por tanto, no es un mero trámite: obliga a contrastar.

El plazo de alegaciones no está en la Ley.

Artículo 155 del RD 1065/2007 (RGGI) · Iniciación y tramitación del procedimiento de verificación de datos

1. La Administración podrá iniciar un procedimiento de verificación de datos en los **supuestos previstos en el artículo 131** de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
2. Con carácter previo a la apertura, *en su caso*, del plazo de alegaciones, la Administración tributaria podrá acordar de forma **motivada la ampliación o reducción del alcance** de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá **notificarse** al obligado tributario.
3. Con carácter previo a la **resolución** en la que se corrijan los defectos advertidos o a la práctica de la **liquidación provisional**, la Administración deberá notificar al obligado tributario la **propuesta de resolución o de liquidación** para que en un plazo de **10 días**, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, **alegue** lo que convenga a su derecho.

El **plazo de alegaciones de 10 días** es, pues, **reglamentario**. Y el apartado 2 introduce una facultad que se repite en la comprobación limitada (art. 164.1 RGGI): la **ampliación o reducción motivada del alcance**, que debe notificarse y acordarse **antes** de abrir el plazo de alegaciones.

3. Terminación y ausencia de efecto preclusivo (art. 133 LGT y art. 156 RGGI)

Artículo 133 de la Ley 58/2003 (LGT) · Terminación del procedimiento de verificación de datos

1. El **procedimiento de verificación de datos** terminará de alguna de las siguientes formas:
 - 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**.
 - 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**.
 - e) Por el **inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección** que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos.
2. La **verificación de datos no impedirá la posterior comprobación** del objeto de la misma.

Cinco formas de terminación, dos de ellas características. La **letra c)** —terminación por la propia subsanación, aclaración o justificación del obligado— no existe en la comprobación limitada, y refleja bien la naturaleza dialogada del procedimiento: si el obligado explica la discrepancia, no hay nada que liquidar y el expediente se cierra. El Reglamento precisa cómo: **no es necesario dictar resolución expresa**, basta hacerlo constar en **diligencia**.

Artículo 156.1 del RD 1065/2007 (RGGI) · Terminación del procedimiento de verificación de datos

1. *Cuando* el procedimiento termine por la **subsanción, aclaración o justificación** de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario, se hará constar en **diligencia** esta circunstancia y **no será necesario dictar resolución expresa**.

Pero la pieza decisiva del procedimiento es el **apartado 2**: la verificación de datos **carece de efecto preclusivo**. Lo verificado puede volver a comprobarse —en una comprobación limitada o en una inspección posterior— sin que la resolución anterior lo impida. Es un procedimiento de **bajo coste** para la Administración y, correlativamente, de **baja firmeza** para el obligado: se resuelve rápido, pero no cierra nada.

EJEMPLO

⑤ **Cuándo cabe (y cuándo no) la verificación de datos.** Cuatro incidencias detectadas por la oficina gestora sobre autoliquidaciones ya presentadas.

Incidencia detectada	¿Verificación de datos?	Supuesto / razón
El IRPF suma mal las retenciones consignadas (error de cálculo)	Sí	art. 131.a): error aritmético patente del propio documento
Los rendimientos del trabajo declarados no coinciden con los imputados por el pagador	Sí	art. 131.b): discrepancia con datos en poder de la Administración
Se aplicó una reducción claramente improcedente que se ve en la propia declaración	Sí	art. 131.c): aplicación indebida patente de la normativa
Hay que examinar la realidad y afectación de los gastos de una actividad profesional	No	art. 131.d): excluye el desarrollo de actividades económicas → comprobación limitada o inspección

La regla práctica es sencilla: la verificación sirve para **corregir lo evidente**. En cuanto el control exige indagar en una actividad económica, contrastar facturas de gasto o examinar libros, el cauce correcto es otro. Y aunque la oficina resuelva la verificación sin liquidar, esa resolución **no cierra** el objeto: podrá volver sobre él en una comprobación limitada o en una inspección (art. 133.2).

4. La comprobación de valores: objeto, medios y práctica (art. 134 LGT y arts. 157 a 160 RGGI)

Cuando la base imponible depende del **valor** de un bien, un derecho o una renta —el valor de un inmueble en el ITP y AJD o en el ISD, el de unas participaciones sociales—, la Administración puede comprobar ese valor. Los **medios** admisibles están tasados en el art. 57.1 LGT:

- **Capitalización o imputación de rendimientos** al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- **Estimación por referencia** a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.
- **Precios medios** en el mercado.
- **Cotizaciones** en mercados nacionales y extranjeros.
- **Dictamen de peritos** de la Administración.
- **Valor asignado a los bienes** en las pólizas de contratos de seguros.
- **Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas** en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
- **Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien**, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.
- **Cualquier otro medio** que se determine en la ley propia de cada tributo.

El Reglamento precisa esos medios: la **estimación por referencia a registros oficiales de carácter fiscal** exige que la **metodología técnica**, los **coeficientes** resultantes y su **período de validez** hayan sido **aprobados y publicados** por la Administración que los vaya a aplicar —en el ámbito estatal, por orden ministerial— (art. 158.1 RGGI); el **dicta-**

men de perito exige **titulación suficiente y adecuada** al tipo de bien (art. 158.3); y para el medio del art. 57.1.h) fija el plazo que la Ley remitía al Reglamento: **un año desde la fecha del devengo**, siempre que se mantengan sustancialmente las circunstancias físicas, jurídicas y económicas determinantes del valor (art. 158.4).

Artículo 134 de la Ley 58/2003 (LGT) · Práctica de la comprobación de valores (aps. 1 a 3)

1. La **Administración tributaria** podrá proceder a la **comprobación de valores** de acuerdo con los medios previstos en el **artículo 57** de esta ley, *salvo 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 mediante una **comunicación** de la Administración actuante o, *cuando* se cuente con **datos suficientes**, mediante la **notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración** a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

El **plazo máximo** para notificar la valoración y *en su caso* la liquidación prevista en este artículo será el regulado en el **artículo 104** de esta ley.

2. 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.
3. 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.

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**.

Cuatro reglas nucleares. La **primera** es el límite del apartado 1: **no cabe comprobar** el valor si el obligado declaró utilizando los **valores publicados por la propia Administración actuante**. Es una manifestación del principio de confianza legítima: quien se atiene a lo que la Administración publica no puede ser corregido por ella. El **art. 157.1 RGGI** amplía la excepción a un segundo supuesto: cuando el obligado haya declarado de acuerdo con el **valor comunicado** por la Administración en los términos del **art. 90 LGT** (información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles).

La **segunda** es el **plazo**: el máximo para notificar la valoración y, en su caso, la liquidación es el del **art. 104** —seis meses, con caducidad—, y no un plazo propio.

La **tercera** es la **motivación reforzada** de la valoración: debe expresar los **medios y criterios empleados**. El **art. 160.3 RGGI** desciende al detalle exigible según el medio utilizado y, en los dictámenes de peritos sobre inmuebles, obliga a hacer constar el **módulo unitario básico** aplicado, su procedencia y las demás circunstancias tomadas en consideración, con su incidencia concreta en el valor final.

La **cuarta** es el **régimen de impugnación**: contra la valoración **no cabe recurso independiente**. El obligado dispone de dos caminos: **promover la tasación pericial contradictoria** o plantear la cuestión valorativa **al recurrir el acto de regularización**.

Los apartados 4 y 5 añaden la regla de **unicidad** del valor comprobado.

Artículo 134 de la Ley 58/2003 (LGT) · Efectos del valor comprobado respecto de otros obligados (aps. 4 y 5)

4. En los supuestos en los que la ley establezca que el **valor comprobado debe producir efectos respecto a otros obligados tributarios**, la Administración tributaria actuante quedará **vinculada** por dicho valor en relación con los demás interesados. La **ley de cada tributo** podrá establecer la obligación de **notificar** a dichos interesados el valor comprobado para que puedan promover su **impugnación** o la **tasación pericial contradictoria**.

*Cuando en un **procedimiento posterior** el valor comprobado se aplique a otros obligados tributarios, éstos podrán promover su **impugnación** o la **tasación pericial contradictoria**.*

5. Si de la impugnación o de la tasación pericial contradictoria promovida por un obligado tributario resultase un **valor distinto**, dicho valor será **aplicable a los restantes obligados tributarios** a los que fuese de aplicación dicho valor en relación con la Administración tributaria actuante, teniendo en consideración lo dispuesto en el **segundo párrafo del apartado anterior**.

El supuesto típico es el de una misma transmisión que interesa a dos impuestos y a dos partes: comprobado el valor del inmueble frente al adquirente, la Administración actuante queda **atada** por ese valor frente al transmitente. Y si uno de ellos consigue, impugnando o mediante TPC, un valor distinto, ese nuevo valor **se traslada a los demás**. La finalidad es evitar que un mismo bien tenga dos valores administrativos contradictorios.

Por último, debe distinguirse el **procedimiento** de comprobación de valores de la **actuación** de comprobación de valores.

Artículo 159 del RD 1065/2007 (RGGI) · Actuaciones de comprobación de valores (aps. 1, 3, 4 y 5)

1. La **comprobación de valores** también podrá realizarse como una **actuación concreta** en alguno de los siguientes procedimientos:
 - a) Procedimiento **iniciado mediante declaración**.
 - b) Procedimiento de **comprobación limitada**.
 - c) Procedimiento de **inspección**.
3. *Cuando* la comprobación de valores se realice conforme a lo previsto en el apartado 1 anterior, será de aplicación lo dispuesto en el **artículo 134** de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en la subsección siguiente de este reglamento, *salvo* lo relativo al **plazo máximo de resolución**, que será el del **procedimiento que se esté tramitando**.
- Cuando* las actuaciones de comprobación de valores se realicen en un **procedimiento de inspección**, las facultades de la Administración tributaria serán las reconocidas por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y por este reglamento a los **órganos de inspección**.
4. **Cualquiera que sea el procedimiento** en el que se realice la comprobación de valores, los obligados tributarios tendrán derecho a promover la **tasación pericial contradictoria** en los términos previstos en el **artículo 135** de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en la **subsección 3.^a siguiente** de este reglamento.
5. **No se considerarán actuaciones de comprobación de valores** aquellas en las que el valor de las rentas, productos, bienes o elementos de la obligación tributaria **resulte directamente de una ley o de un reglamento**.

5. La tasación pericial contradictoria (art. 135 LGT y arts. 161-162 RGGI)

La **tasación pericial contradictoria** (TPC) es el instrumento con que el obligado corrige la valoración administrativa. Enfrenta el dictamen de un **perito de la Administración** con el de un **perito designado por él** y, si discrepan por encima de cierto umbral, con el de un **perito tercero**.

Artículo 135.1 de la Ley 58/2003 (LGT) · Tasación pericial contradictoria: solicitud y efectos suspensivos

1. 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. *Asimismo*, la presentación

de la solicitud de tasación pericial contradictoria **suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador** que, *en su caso*, derive de la liquidación o, *si* este se hubiera iniciado, el **plazo máximo para la terminación** del procedimiento sancionador. Tras la terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria la notificación de la liquidación que proceda determinará que el plazo previsto en el **apartado 2 del artículo 209** de esta Ley se compute de nuevo desde dicha notificación o, *si* el procedimiento se hubiera iniciado, que se **reanude** el cómputo del plazo restante para la terminación.

En el caso de que en el momento de solicitar la tasación pericial contradictoria contra la liquidación **ya se hubiera impuesto la correspondiente sanción** y como consecuencia de aquella se dictara una **nueva liquidación**, se procederá a **anular la sanción** y a **imponer otra** teniendo en cuenta la **cuantificación de la nueva liquidación**.

Artículo 135.2 de la Ley 58/2003 (LGT) · Necesidad de perito tercero

2. Será necesaria la **valoración realizada por un perito de la Administración** *cuando* la cuantificación del valor comprobado **no se haya realizado mediante dictamen de peritos** de aquélla. *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** de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente.

El umbral es **acumulativo**: para que prevalezca la tasación del obligado **sin perito tercero**, la diferencia debe ser **a la vez** igual o inferior a **120.000 euros y al 10 por ciento** de la

tasación del obligado. Basta rebasar **uno** de los dos límites para que haya que designar tercero.

Artículo 135.3 de la Ley 58/2003 (LGT) · Designación del perito tercero, gastos y depósito

3. Cada Administración tributaria competente solicitará en el **mes de enero** de cada año a los distintos **colegios, asociaciones o corporaciones profesionales** legalmente reconocidos el envío de una **lista de colegiados o asociados** dispuestos a actuar como peritos terceros. Elegido por **sorteo público** uno de cada lista, las designaciones se efectuarán por **orden correlativo**, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes o derechos a valorar.

Cuando no exista colegio, asociación o corporación profesional competente por la naturaleza de los bienes o derechos a 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.

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.

Artículo 135.4 de la Ley 58/2003 (LGT) · Valor que sirve de base a la liquidación

4. 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.

Los **plazos de tramitación** los pone el Reglamento (art. 161 RGGI):

- La **hoja de aprecio** del perito de la Administración, por duplicado, en **15 días**.
- La **designación** del perito por el obligado, en **10 días** desde la notificación de la valoración.
- La **hoja de aprecio motivada** del perito del obligado, en **1 mes** desde la recepción de la relación de bienes.
- La valoración del **perito tercero**, que debe confirmar alguna de las anteriores o realizar una nueva, en **1 mes** desde la entrega.

El incumplimiento de los dos plazos del obligado —designar perito y aportar valoración— se entiende como **desistimiento**: termina el procedimiento, la liquidación toma el **valor comprobado inicial** y **no podrá promoverse una nueva TPC**.

El art. 161.1 RGGI añade una precisión de alcance: solo se entiende que el obligado promueve TPC si sus **motivos de oposición se refieren únicamente a la cuantificación de elementos técnicos** de la valoración —módulo unitario básico, depreciación por antigüedad, coeficientes—, salvo que manifieste expresamente que lo que desea es impugnar el acto administrativo.

La **terminación** se ordena en el art. 162 RGGI: por la **entrega** de la valoración del perito tercero; por **desistimiento** del obligado; por **no ser necesaria** la designación de tercero (art. 135.2 LGT), en cuyo caso rige la tasación del perito del obligado y **no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor** sobre los mismos bienes; por **falta de depósito** de honorarios; y por **caducidad** ex art. 104.3 LGT, supuesto en el que la liquidación toma el valor comprobado inicial y no podrá promoverse nuevamente la TPC. Terminado el procedimiento, la Administración debe notificar en el plazo de **1 mes** la liquidación correspondiente y los intereses de demora; el **incumplimiento de ese mes** determina que **no se exijan intereses** desde entonces (art. 162.5 RGGI).

EJEMPLO

⑥ **Perito tercero: cuándo hace falta, qué valor prevalece y quién paga.** Un contribuyente declara un inmueble en **200.000 €**. La Administración comprueba el valor y llega a **300.000 €**.

Paso 1 — ¿hace falta perito tercero? (art. 135.2). El obligado promueve TPC y su perito tasa en **210.000 €**.

Cálculo	Resultado
Diferencia en valores absolutos: 300.000 – 210.000	90.000 €
¿Es ≤ 120.000 €?	Sí
¿Es $\leq 10\%$ de la tasación del obligado (10 % de 210.000 = 21.000 €)?	No
Conclusión	Se rebasa uno de los dos límites → se designa perito tercero

Paso 2 — ¿qué valor sirve de base? (art. 135.4). La valoración del tercero se acota entre el **valor declarado** (suelo, 200.000 €) y el **valor comprobado inicialmente** (techo, 300.000 €).

Valoración del perito tercero	Valor que sirve de base a la liquidación
260.000 €	260.000 € (está entre suelo y techo)
340.000 €	300.000 € (techo: el comprobado inicial)

180.000 €	200.000 € (suelo: el valor declarado)
-----------	--

Paso 3 — ¿quién paga al tercero? (art. 135.3). El umbral del **20 %** se mide sobre el **valor declarado** ($20 \% \text{ de } 200.000 = 40.000 \text{ €}$), no sobre la tasación del perito del obligado.

Tasación del tercero	Diferencia con el valor declarado	¿> 40.000 €?	Gastos del tercer perito
260.000 €	60.000 €	Sí	Los paga el obligado
230.000 €	30.000 €	No	Los paga la Administración

Son **tres cálculos distintos sobre bases distintas**, y confundirlos es un error común: **120.000 € y 10 %** sobre la **tasación del obligado** deciden si hay tercero; el **valor declarado y el comprobado inicial** son los **límites** del valor final; y el **20 % del valor declarado** decide **quién paga**. Un último dato de procedimiento: si el obligado no designa perito en **10 días** o su perito no valora en **1 mes**, se entiende que **desiste**, la liquidación toma el valor comprobado inicial (300.000 €) y **no cabe** una nueva TPC (art. 161.2 y .3 RGGI).

6. La comprobación limitada: facultades y límites (art. 136 LGT)

La comprobación limitada es el procedimiento de control **intermedio** de la gestión: mucho más potente que la verificación de datos y bastante menos que la inspección. Su régimen se construye sobre una idea: **el objeto puede ser amplio, pero los medios son tasados**.

Artículo 136 de la Ley 58/2003 (LGT) · La comprobación limitada

1. 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**.

2. En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar **única-mente** las siguientes actuaciones:

a) **Examen de los datos consignados** por los obligados tributarios en sus **declaraciones** y de los **justificantes** presentados o que se **requieran al efecto**.

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**, así como el examen de las **facturas o documentos** que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

El **examen de la contabilidad** se limitará a **constatar la coincidencia** entre lo que figure en la misma y la **información que obre en poder de la Administración tributaria**, incluida la obtenida en el procedimiento.

El examen de la contabilidad **no impedirá ni limitará la ulterior comprobación** de las operaciones a que la misma se refiere en un **procedimiento de inspección**.

d) **Requerimientos a terceros** para que aporten **información y documentación justificativa** con el objeto de **comprobar la veracidad** de la información que obre en poder de la Administración tributaria, incluida la obtenida en el procedimiento.

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.
4. Las actuaciones de comprobación limitada **no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria**, *salvo* las que procedan, según la **normativa aduanera** o para el **examen de la contabilidad**, o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar **comprobaciones censales** o relativas a la aplicación de **métodos objetivos de tributación**, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las **facultades** reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley.

El contraste entre los apartados 1 y 2 es la clave del precepto. El **apartado 1** describe un objeto casi ilimitado —hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación—. El **apartado 2** lo corrige de inmediato con un adverbio decisivo: la Administración podrá realizar **únicamente** cuatro clases de actuaciones. Es una **lista cerrada**, y cualquier actuación fuera de ella es nula por exceso de facultades.

El **límite financiero** del apartado 3 es absoluto en un sentido y relativo en otro: **en ningún caso** cabe requerir a **terceros** información sobre **movimientos financieros** —esa facultad es exclusiva de la inspección—, pero **sí** puede pedirse **al propio obligado** la justificación documental de operaciones financieras con incidencia en la **base o en la cuota**. La frontera no está en la materia financiera, sino en **a quién** se pide.

7. Iniciación y tramitación de la comprobación limitada (arts. 137 y 138 LGT; arts. 163 y 164 RGGI)

Artículo 137 de la Ley 58/2003 (LGT) · Iniciación del procedimiento de comprobación limitada

1. Las actuaciones de **comprobación limitada** se iniciarán **de oficio** por **acuerdo del órgano competente**.
2. El inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá **notificarse a los obligados tributarios** mediante **comunicación** que deberá expresar la **naturaleza y alcance** de las mismas e **informará sobre sus derechos y obligaciones** en el curso de tales actuaciones.

Cuando los **datos en poder** de la Administración tributaria sean **suficientes** para formular la **propuesta de liquidación**, el procedimiento **podrá iniciarse** mediante la **notificación de dicha propuesta**.

Los supuestos concretos de inicio los enumera el Reglamento, con lista igualmente abierta.

Artículo 163 del RD 1065/2007 (RGGI) · Iniciación del procedimiento de comprobación limitada

Se podrá iniciar el **procedimiento de comprobación limitada**, *entre otros*, en los siguientes supuestos:

- a) *Cuando* en relación con las **autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes** presentadas por el obligado tributario, se adviertan **errores en su contenido** o **discrepancias** entre los datos declarados o justificantes aportados y los **elementos de prueba** que obren en poder de la Administración tributaria.

b) *Cuando* en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario proceda **comprobar todos o algún elemento** de la obligación tributaria.

c) *Cuando* de acuerdo con los **antecedentes** que obren en poder de la Administración, se ponga de manifiesto la **obligación de declarar** o la realización del **hecho imponible** o del presupuesto de hecho de una obligación tributaria **sin que conste la presentación** de la autoliquidación o declaración tributaria.

La letra c) es la que marca una diferencia estructural con la verificación de datos: la comprobación limitada puede dirigirse contra **quien no ha declarado nada**. La verificación, por definición, presupone una declaración o autoliquidación presentada que verificar.

Artículo 138 de la Ley 58/2003 (LGT) · Tramitación del procedimiento de comprobación limitada

1. Las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada se **documentarán en las comunicaciones y diligencias** a las que se refiere el apartado 7 del **artículo 99** de esta ley.
2. Los **obligados tributarios** deberán **atender** a la Administración tributaria y le prestarán la **debida colaboración** en el desarrollo de sus funciones.

El obligado tributario que hubiera sido **requerido** deberá **personarse** en el **lugar, día y hora señalados** para la práctica de las actuaciones, y deberá **aportar la documentación** y demás elementos solicitados.

La **contabilidad** deberá ser examinada en el **domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo** o de la persona que designe, *salvo que* aquel **consienta** su examen en las **oficinas públicas**.

No obstante, la Administración tributaria podrá **analizar en sus oficinas las copias** de la contabilidad en cualquier soporte.

3. Con carácter previo a la práctica de la **liquidación provisional**, la Administración tributaria deberá **comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación** para que **alegue** lo que convenga a su derecho.

El plazo de alegaciones, de nuevo, es reglamentario.

Artículo 164 del RD 1065/2007 (RGGI) · Tramitación del procedimiento de comprobación limitada (aps. 1, 4 y 5)

1. Con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria podrá acordar de forma **motivada la ampliación o reducción del alcance** de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá **notificarse** al obligado tributario.
4. Con carácter previo a la resolución, la Administración deberá notificar al obligado tributario la **propuesta de resolución o de liquidación** para que en un plazo de **10 días**, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, **alegue** lo que convenga a su derecho.

Se podrá **prescindir del trámite de alegaciones** *cuando* la resolución contenga **manifestación expresa de que no procede regularizar** la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada.

5. En relación con cada obligación tributaria objeto del procedimiento podrá dictarse una **única resolución** respecto de **todo el ámbito temporal** objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la **suma algebraica** de las liquidaciones referidas a los distintos periodos impositivos o de liquidación comprobados.

8. Terminación y efecto preclusivo (arts. 139 y 140 LGT)

Artículo 139 de la Ley 58/2003 (LGT) · Terminación del procedimiento de comprobación limitada

1. El **procedimiento de comprobación limitada** terminará de alguna de las siguientes formas:
 - a) Por **resolución expresa** de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.
 - b) Por **caducidad**, una vez transcurrido el plazo regulado en el **artículo 104** de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, *sin que* ello impida 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.
2. La **resolución administrativa** que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, **al menos**, el siguiente contenido:
 - 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.

El **contenido mínimo de la resolución** del apartado 2 no es un formalismo: las letras a) y b) son las que **miden el efecto preclusivo**, como se ve inmediatamente.

Artículo 140 de la Ley 58/2003 (LGT) · Efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada

1. 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.
2. 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**.

Los dos apartados son **cierres en direcciones opuestas**.

El **art. 140.1** **ata a la Administración**. Dictada la resolución, no puede volver sobre el **objeto comprobado** —que es, exactamente, la obligación tributaria o los elementos de la misma y el ámbito temporal identificados conforme al art. 139.2.a)—. La excepción es doble y acumulativa: han de **descubrirse nuevos hechos o circunstancias** y han de resultar de **actuaciones distintas** de las realizadas y **especificadas en la resolución**. No basta con una nueva interpretación jurídica de los mismos hechos; no basta con que la Administración cambie de criterio; hacen falta hechos nuevos surgidos de actuaciones nuevas. Y de ahí la importancia práctica del art. 139.2.b): cuanto **más detalladamente** especifique la resolución las actuaciones realizadas, **más amplio** será el cierre, porque más difícil resultará invocar «actuaciones distintas».

El **art. 140.2** **ata al obligado**. Lo que aceptó con **conformidad expresa** no puede después impugnarlo, con una única salida: **probar que incurrió en error de hecho** —nunca error de derecho—.

EJEMPLO

⑦ **Verificación de datos frente a comprobación limitada: el mismo dato, dos procedimientos.** La oficina gestora detecta que un profesional autónomo ha deducido 8.000 € de gastos en su IRPF, sin que consten justificados, y que además hay una **discrepancia aritmética** de 300 € en la suma de retenciones.

Rasgo	Verificación de datos	Comprobación limitada
Supuestos de inicio	Cuatro tasados (art. 131)	Abiertos, «entre otros» (art. 163 RGGI)
¿Cabe sobre quien no declaró?	No: presupone declaración o autoliquidación	Sí (art. 163.c RGGI)
¿Actividades económicas?	No (art. 131.d)	Sí (art. 136.1)
Examen de contabilidad	No	Sí, solo para constatar coincidencia (136.2.c)
Requerimientos a terceros	No previstos	Sí, para comprobar veracidad (136.2.d), nunca movimientos financieros (136.3)
Lugar	Oficinas	Oficinas, salvo aduanas, contabilidad, censos y módulos (136.4)
Alegaciones a la propuesta	10 días (155.3 RGGI)	10 días (164.4 RGGI)
Terminación por subsanación del obligado	Sí (133.1.c), en diligencia y sin resolución expresa	No: exige resolución expresa (139.1.a)
Terminación por inicio de otro procedimiento	Comprobación limitada o inspección (133.1.e)	Solo inspección (139.1.c)
Efecto preclusivo	No (133.2)	Sí (140.1), salvo nuevos hechos de actuaciones distintas

Desenlace del caso. La discrepancia aritmética de 300 € **sí** encaja en la verificación (art. 131.a). Los 8.000 € de gastos de la actividad, **no**: el art. 131.d excluye expresamente el desarrollo de actividades económicas, de modo que el cauce correcto es la **comprobación limitada**. La oficina no debe fraccionar el control: si abre verificación por el error aritmético y comprobación limitada por los gastos, la primera terminará —precisamente— **por el inicio de la segunda**

(art. 133.1.e), quedando todo el objeto dentro del procedimiento con facultades suficientes.

EJEMPLO

⑧ **El efecto preclusivo del artículo 140: cuándo puede volver la Administración.** Una comprobación limitada de IRPF 2024 se notifica el **3 de marzo de 2026** con este alcance: «rendimientos de actividades económicas, ejercicio 2024». Termina por **resolución con liquidación provisional** notificada el **10 de julio de 2026** —dentro de los seis meses del art. 104—, en la que se especifica que se han examinado el **libro registro de ingresos** y las **facturas emitidas** de todo el ejercicio, y se regularizan ingresos no declarados.

Actuación posterior de la Administración	¿Es posible?	Razón
Nueva comprobación limitada sobre los mismos ingresos de 2024, cambiando el criterio de imputación	No	Mismo objeto comprobado, sin hechos nuevos: solo una relectura jurídica (art. 140.1)
Inspección que, requiriendo a clientes información no pedida antes, descubre facturas no anotadas en el libro registro	Sí	Nuevos hechos resultantes de actuaciones distintas de las especificadas en la resolución (art. 140.1)
Comprobación de los rendimientos del capital inmobiliario de 2024	Sí	Están fuera del objeto comprobado (art. 139.2.a): el alcance eran las actividades económicas
Inspección sobre las mismas operaciones cuya contabilidad se examinó en la comprobación limitada	Sí	El examen de la contabilidad no impide ni limita la ulterior comprobación en inspección (art. 136.2.c, párr. final)
Impugnación por el obligado de un ingreso al que prestó conformidad expresa	No, salvo que pruebe error de hecho	art. 140.2

Dos lecciones. La primera: el cierre se mide por el **objeto comprobado tal como lo definió la resolución** (art. 139.2.a), de modo que una resolución con alcance estrecho cierra poco. La segunda: cuanto **mejor especifique** la resolución las actuaciones realizadas (art. 139.2.b), **menos margen** tendrá la Administración para alegar después «actuaciones distintas» —el detalle juega a **favor** del obligado—. Y la excepción del examen de contabilidad recuerda que la preclusión de la comprobación limitada **nunca** blindará frente a la inspección en lo que a la contabilidad se refiere.

RECUERDA

Verificación de datos (131-133 LGT; 155-156 RGGI): cuatro supuestos **tasados**, con el techo de **no entrar en actividades económicas** (131.d); inicio por **requerimiento** o por **propuesta de liquidación** directa; alegaciones **10 días** (155.3 RGGI); cinco terminaciones, entre ellas la **subsanción por el obligado** —en diligencia, sin resolución expresa (156.1 RGGI)— y la **caducidad** ex art. 104; **no impide la posterior comprobación** (133.2): **sin efecto preclusivo**. **Comprobación de valores (134-135 LGT; 157-162 RGGI):** medios del art. 57, salvo que se declarara conforme a **valores publicados** o **comunicados** (134.1; 157.1 RGGI); plazo del art. 104; valoración **motivada** con medios y criterios; **sin recurso independiente**, pero con **TPC** o impugnación del acto de regularización (134.3); **unicidad** del valor frente a otros obligados (134.4 y .5). **TPC:** se promueve en el plazo del **primer recurso** o reclamación; suspende la **ejecución**, el **plazo de recurso** y el **sancionador**. **Sin perito tercero** si la diferencia es $\leq 120.000 \text{ €}$ y $\leq 10 \%$ de la tasación del obligado (135.2); valor del tercero acotado entre **declarado y comprobado inicial** (135.4); gastos del tercero según el **20 % del valor declarado** (135.3); **10 días** para el depósito, cuya falta implica aceptar la valoración de la otra parte. **Comprobación limitada (136-140 LGT; 163-165 RGGI):** objeto amplio, actuaciones **únicamente** las cuatro del 136.2; contabilidad solo para **constatar coincidencia**, sin impedir la ulterior inspección; **nunca** movimientos financieros a terceros (136.3); regla de **oficinas** con cuatro excepciones (136.4); inicio **siempre de oficio** con **naturaleza y alcance** (137); alegaciones **10 días** (164.4 RGGI); terminación por **resolución expresa**, **caducidad** o **inicio de inspección** (139.1), con contenido mínimo tasado (139.2); **efecto preclusivo** frente a la Administración salvo nuevos hechos de actuaciones distintas (140.1) y **conformidad expresa** irreversible para el obligado salvo error de hecho (140.2).

<!-- VERIF T9: 14 correcciones — literalidad: restaurados los incisos truncados sin marca del art. 135.2 LGT («de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente») y del art. 159.4

RGGI (remisión al art. 135 LGT y a la subsección 3.^a), el párr. 2.º del art. 159.3 RGGI, el inciso inicial del art. 128.3 RGGI (art. 100.1 LGT), el reintegro de gastos del depósito y el párrafo de los 15 días del art. 135.3 LGT, y las elipsis [...] del art. 135.1 LGT (art. 209.2); suprimida la coma añadida en el art. 126.2 RGGI y repuesta la coma del art. 136.4 LGT («salvo las que procedan, según»). Datos/normas: aritmética del EJEMPLO ④ corregida de fecha a fecha (10-ene-2026 en vez de 11-ene-2026; variante extemporánea 15-abr-2026); ubicación de la rectificación precisada (arts. 126-129 = Subsección 1.^a de la Sección 2.^a); rúbrica del art. 129 RGGI corregida a «cuotas soportadas»; art. 57.1.h) completado con «teniendo en cuenta las circunstancias de éstas»; art. 137.3 RGGI matizado a tributos sin período impositivo o de liquidación. Verificados sin cambio: 120.000 €/10 % (135.2), 20 % del valor declarado (135.3), 10 días de depósito, 15/10 días y 1 mes del art. 161 RGGI, 6 meses de los arts. 129.1 LGT y 128.4 RGGI, 10 días del 133.1 RGGI y 155.3/164.4 RGGI, 15 días del 127.4 RGGI, 30 días naturales del 134.3 RGGI, y el reparto Ley/Reglamento de cada plazo. Forma: eliminada la referencia meta a «la reforma operada en el art. 136» y quitados los 12 puntos y coma pegados tras negrita (listas de medios del art. 57.1, especialidades del art. 129 RGGI, plazos del art. 161 RGGI y bloques RECUERDA). ->

TU OPOSICIÓN, EN UNA APP



El temario que tienes en las manos cobra vida en la app Persevera, con todo para estudiarlo:

tests · psicotécnicos · flashcards con repaso espaciado · supuestos
cursos · simulacros · mapas mentales · tutor IA · planificador

7 días de prueba · Suscripción sin permanencia: cancelas cuando quieras.



APP STORE

para iPhone y iPad



GOOGLE PLAY

para Android



EN LA WEB

app.perseveraoposiciones.com

DEL MISMO EQUIPO



Eroodite — Estudia cualquier cosa con IA

Persevera es para tu oposición. **Eroodite, para todo lo demás:** tu carrera universitaria, otras oposiciones o cualquier material que caiga en tus manos. Sube tus apuntes, PDFs, vídeos de YouTube o fotos y su inteligencia artificial te crea al momento exámenes, fichas de repaso, resúmenes y mapas mentales. Con un tutor con IA que resuelve dudas —hasta las que le haces una foto—, repaso espaciado y modo concentración.

Tus apuntes, listos para estudiar en segundos. Empieza gratis.



APP STORE

para iPhone y iPad



GOOGLE PLAY

para Android