

LA PRECLUSIVIDAD EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA

Secundino Ávila Guzmán
Inspector de Hacienda del Estado
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Recibido: Noviembre, 2017.

Aceptado: Abril, 2018.

RESUMEN

Este trabajo analiza la preclusividad en el procedimiento de comprobación limitada. Para ello se estudia su presupuesto de hecho y sus consecuencias. Además, se ponen de manifiesto algunos problemas que no han sido resueltos por los recientes cambios normativos y se aportan soluciones alternativas.

Palabras clave: procedimientos, gestión tributaria, comprobación limitada, preclusividad, actuaciones distintas, nuevos hechos, regularización.

THE PRECLUDING EFFECTS OF LIMITED AUDITS

Secundino Ávila Guzmán

ABSTRACT

This paper deals with the precluding effects of limited audits. Both qualified conditions and consequences are analysed. The regulation is problematic despite recent reforms. Therefore some solutions are suggested.

Keywords: procedures, tax management, limited audits, precluding effects, different actions, new facts, regularization.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 1.1. Objeto del estudio. 1.2. El procedimiento de verificación de datos. 2. EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA. 2.1. Actuaciones que permite el procedimiento. 2.2. Terminación del procedimiento de comprobación limitada (art. 139 LGT). 2.3. Diferencias y similitudes entre el procedimiento de verificación de datos y el procedimiento de comprobación limitada. 3. LA PRECLUSIVIDAD EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA. 3.1. Aspectos generales. 3.2. Contenido de las resoluciones en el procedimiento de comprobación limitada. 3.3. Aportación de la contabilidad en el procedimiento de comprobación limitada. 3.4. La regularización completa como una obligación de la Administración Tributaria. 3.5. Modificaciones introducidas por la Ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. 3.6. Doctrina sobre la preclusividad en el procedimiento de comprobación limitada. 3.7. Otras modificaciones introducidas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre de modificación parcial de la Ley General Tributaria. 4. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Objeto del estudio

En el presente trabajo se va a analizar el procedimiento de comprobación limitada (1), desde el punto de vista de la «preclusividad» de las regularizaciones efectuadas mediante este procedimiento, es decir las limitaciones que existen *a posteriori* en la comprobación de los hechos que ya han sido regularizados, mediante el inicio de un nuevo procedimiento de comprobación limitada o mediante un procedimiento inspector.

Estas limitaciones, están recogidas en el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, al indicar que:

«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».

En el artículo se analizará este procedimiento y se comparará con el procedimiento de verificación de datos, viendo las diferencias y las similitudes de ambos ya que, aunque

(1) El procedimiento de comprobación limitada, está regulado en los artículos 136 a 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante LGT) modificados por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria y en los artículos 163 a 165 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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.

este último es un procedimiento más sencillo, sin embargo, en las regularizaciones que se dictan como consecuencia del mismo, no se produce esta preclusividad, pudiendo de nuevo comprobar lo ya comprobado.

El procedimiento de verificación de datos (2), es, junto con el de comprobación limitada, uno de los dos procedimientos con los que cuentan los órganos de Gestión tributaria para efectuar comprobaciones de la situación tributaria de los obligados tributarios. Este procedimiento solo lo pueden desarrollar los órganos de Gestión tributaria.

Es opinión de algunos autores (3), que la Administración tributaria tiene cierta confusión en la aplicación de los procedimientos de gestión a la hora de efectuar las comprobaciones:

«La Administración tributaria, parece estar utilizando inadecuadamente los procedimientos de gestión y siempre en la misma línea. La tendencia que observamos es que se están desplazando comprobaciones que deberían realizarse en seno de una comprobación limitada a procedimientos de verificación de datos, o que se están tramitando comprobaciones que deberían realizarse en el marco de procedimientos de inspección mediante comprobaciones limitadas, vulnerando de este modo, el sentido de los procedimientos de gestión y perjudicando los derechos y garantías de los contribuyentes».

Estos mismos autores, ya manifestaban en 2008 (4) «la confusión que puede generarse entre los supuestos de verificación de datos y los de comprobación limitada puede perjudicar seriamente la aplicación práctica de una estructura de procedimientos de comprobación que ha supuesto un esfuerzo importante».

Pero esperaban que «la aplicación práctica por la Administración tributaria de la LGT y el Reglamento en este aspecto supere los inconvenientes expuestos».

Según su opinión, se ha producido esta confusión en los procedimientos, y sin embargo, no se cumple la segunda previsión, es decir que la aplicación práctica no ha solucionado los inconvenientes expuestos.

Efectivamente, cuando se promulgó la LGT en el año 2003, se establecieron dos nuevos procedimientos de gestión tributaria, que no estaban realmente bien delimitados respecto a cuándo había que utilizar uno u otro, porque había conceptos que no estaban suficientemente claros.

Los tribunales se han ido encargando de aclarar estos conceptos, pero hay que tener en cuenta que las sentencias y resoluciones que se están produciendo en los últimos años, se refieren a actuaciones llevadas a cabo durante los primeros años de aplicación de la LGT, y como indica CORONADO SIERRA (5), «este tipo de pronunciamiento, va a ser habitual en los próximos tiempos a medida que vayan llegando a esta instancia nuevos casos, tal y como se vislumbra a la vista de los recientes pronunciamientos en sede de la AN».

Actualmente en el año 2018, tanto los obligados tributarios, como la Administración Tributaria tienen clara la diferencia existente en los procedimientos de comprobación por parte de los órganos de gestión y saben qué procedimiento hay que utilizar en cada caso, aunque siempre puede haber errores en alguna actuación.

(2) Regulado en los artículos 131 a 133 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

(3) JIMÉNEZ RIMÉNEZ, C. Y VON RICHETTI CIRUJEDA, V. (2015): «A vueltas con los procedimientos de gestión tributaria», *Carta tributaria*, nº 3, págs. 77-89.

(4) CORONADO SIERRA, JIMÉNEZ JIMÉNEZ Y MARTÍN DÍAZ (2008): *El procedimiento de gestión e inspección. Comentarios y casos prácticos*, 1ª Ed. CEF, Madrid, pág. 294.

(5) CORONADO SIERRA, M. (2015): «Los efectos preclusivos derivados de las actuaciones de comprobación limitada (interpretación del artículo 140.1. LGT)», *Revista CEF*, núm. 384, págs. 147-156.

En el año 2003, el legislador estableció un procedimiento de verificación de datos y un procedimiento de inspección, y en medio de ellos, introdujo un procedimiento de comprobación limitada, queriendo dar unas competencias más amplias a los órganos de Gestión tributaria, pero sin llegar a poder desarrollar un procedimiento de inspección de carácter parcial.

Se estableció este procedimiento intermedio, que también podía ser utilizado por los órganos de Inspección. El procedimiento de comprobación limitada ha dado buen resultado para las comprobaciones de gestión tributaria, no ha sido utilizado por los órganos de Inspección y creado bastantes controversias. Estas cuestiones polémicas, se pueden resumir en dos:

- Límites respecto a la comprobación de los documentos contables en el procedimiento de comprobación limitada.
- La preclusividad de las resoluciones de los procedimientos de comprobación limitada, respecto a posteriores comprobaciones, ya sea mediante este procedimiento, o mediante un procedimiento inspector.

Estas dos cuestiones, se van a analizar dentro de este artículo, se aclararán, con el apoyo de sentencias y resoluciones de los tribunales y también atendiendo a la experiencia en la aplicación de estos procedimientos durante los años de existencia de los mismos.

1.2. El procedimiento de verificación de datos

Volviendo al procedimiento de verificación de datos, el artículo 131 de la LGT, regula que:

«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».

Es el procedimiento más básico, con que cuentan los órganos de Gestión tributaria para comprobar errores aritméticos o discrepancias entre los datos declarados por el obligado tributario y los que obran en poder de la Administración, pero con comprobaciones muy sencillas, sin que pueda requerirse prácticamente ningún tipo de documentación y en ningún caso pueden referirse a comprobaciones de actividades económicas.

Es doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central (6), reiterada en numerosas Resoluciones:

(6) Resolución nº 1535/2012, del Tribunal Económico Administrativo Central, de 28-11-2013.

«El procedimiento de verificación de datos, a la vista de su regulación, se agota en el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, permitiendo, por tanto, solo una actividad de comprobación de escasa entidad, tal y como afirma la citada Exposición de Motivos, contemplando la propia Ley General Tributaria otros procedimientos (comprobación limitada o inspección) para las comprobaciones que superan ese marco, que podrían haberse iniciado para incluir dentro del mismo el examen del objeto del procedimiento de verificación de datos, tal y como establece el artículo 133.1.e) de la Ley 58/2003. Ello no significa que dentro del procedimiento de verificación de datos no puedan sustanciarse discrepancias jurídicas, pero estas, a la vista de los preceptos de la Ley General Tributaria que regulan el procedimiento, deben ser muy simples, claras, manifiestas o evidentes y deben tener origen, al igual que el resto de las causas previstas en el precepto, en la previa labor administrativa de verificación de los datos declarados por el obligado tributario o su contraste con los que se encuentren en posesión de la Administración tributaria, generalmente a través de procesos informáticos o de carácter similar, esto es, a través de medios internos de verificación claramente automatizados de las declaraciones o autoliquidaciones presentadas por el obligado tributario; cuya presentación se constituye así en requisito imprescindible de este procedimiento».

La doctrina administrativa ha llevado a que este procedimiento se utilice de forma escasa por parte de la Administración Tributaria. De hecho, es aplicable a puros errores aritméticos y a otras discrepancias muy sencillas.

Como mantienen JIMÉNEZ JIMÉNEZ Y VON RICHETTI CIRUJEDA (7) esta comprobación debe ser «meramente formal» y que «dada la naturaleza jurídica de este procedimiento parece estar pensado prácticamente en exclusiva para verificaciones relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

Hay que tener en cuenta una serie de hechos que han dejado este procedimiento prácticamente obsoleto, ha sido debido al avance en la utilización de la información y de los sistemas informáticos por parte de la Administración Tributaria.

En el año 2003, cuando las declaraciones de impuestos se cumplimentaban en el propio modelo de declaración de forma manual, dicha declaración debía ser grabada por la Administración Tributaria para incluirla en su base de datos. En estas actuaciones era muy corriente que se incurrieran en:

- *Errores aritméticos*, (error en las operaciones de sumas de rendimientos, aplicación de la tarifa del impuesto).
- En *defectos formales* (error de cumplimentación en casillas distintas).
- Que los *datos declarados* por el obligado tributario en sus rendimientos del trabajo, capital mobiliario, no *coincidieran con los declarados por los pagadores*.
- Que hubiera una *aplicación indebida de la norma*, al no respetar los límites en la deducción de vivienda habitual, en los límites de las deducciones en el Impuesto sobre Sociedades.

Mediante este procedimiento de verificación de datos, se detectaban los errores que pudieran producirse en las declaraciones tributarias, una vez que estas se introducían

(7) JIMÉNEZ JIMÉNEZ Y VON RICHETTI CIRUJEDA (2015): «A vueltas con los procedimientos de gestión tributaria», *Carta tributaria*, nº 3, págs. 77-89.

en la base de datos de la Administración Tributaria y eran contrastadas con los datos que obraban en poder de esta.

En el año 2018, con los avances que se han producido, es difícil que se den estos errores:

- Mediante los programas de ayuda a la cumplimentación de declaraciones que facilita la Agencia Tributaria y la presentación telemática de las declaraciones, estos errores aritméticos no se producen, ya que los programas los corrigen y no permiten que se presenten declaraciones con errores aritméticos, que se superen los límites de deducciones o que se apliquen mínimos exentos por hijos a los que no se tiene derecho.
- El envío del borrador de declaración del IRPF a los contribuyentes, que incluye una propuesta de autoliquidación a partir de los datos que obran en poder de la Administración, evita que existan discrepancias desconocidas por parte de los contribuyentes.
- En el IRPF ya no existe el programa de ayuda (PADRE), sino que la declaración aparece cumplimentada en la Web de la AEAT, en base a los datos que dispone para efectuarla, de tal forma que si el contribuyente está de acuerdo con ellos, solo tiene que confirmarla y la misma queda presentada e incorporada a la base de datos, evitándose la mayoría de los posibles errores, puesto que se ha cumplimentado con datos ya conocidos.

Estos servicios han hecho que disminuyan considerablemente todo tipo de errores materiales y de discrepancias entre los datos, por lo que el procedimiento de verificación de datos, ya es de poca utilidad para las comprobaciones masivas de declaraciones que efectúan los órganos de Gestión tributaria.

Sin embargo, hay que destacar dos puntos importantes de este procedimiento:

- El inicio de este procedimiento y la regularización que se efectúe, aunque sea muy simple, *interrumpe la prescripción de todo el concepto tributario*. Es decir, la simple regularización de unos rendimientos del capital mobiliario (intereses), en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, interrumpe la prescripción de todo el impuesto y ejercicio.
- Dicha regularización, no impide que posteriormente la Administración Tributaria vuelva a comprobar los mismos hechos que se han regularizado, ya sea con el mismo procedimiento o con otro, ya que *estas actuaciones no tienen ningún efecto preclusivo* respecto de comprobaciones futuras. Esta circunstancia sí se produce en el procedimiento de comprobación limitada.

Respecto a la no preclusividad de estas actuaciones, el legislador, lo he dejado bien claro, ya que expresamente lo indica en la LGT en su artículo 133.2: «la verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma».

GASCÓN CATALÁN (8) indica que «probablemente el legislador haya pensado que efectuada una verificación de datos, es decir, una revisión muy parcial de un aspecto concreto de una declaración, no tiene sentido que se vuelva a revisar lo ya visto, y que, por tanto, no cabe hablar de efecto preclusivo alguno».

(8) GASCÓN CATALÁN, A. (2005): «Procedimiento de verificación de datos y comprobación limitada. Algunas reflexiones antes de que se produzca el desarrollo reglamentario», *Revista Alcabala*, núm. 32, pág. 65.

Estoy más de acuerdo con lo que indica PEÑA AMORÓS (9) al indicar que «esta circunstancia lleva a algunos a afirmar que al negarse efectos preclusivos en el procedimiento de verificación, y reconocerse en el de comprobación limitada, se ha intentado distinguir una actividad comprobadora en sentido estricto, de otra que no lo es».

Las comprobaciones que se llevan a cabo en el procedimiento de verificación de datos, son muy simples y sencillas, por lo que cerrar a la Administración la opción de comprobar un concepto tributario que ya se ha comprobado de una forma superficial, como puede ser un error aritmético, sería dar por bueno unos datos declarados por el contribuyente sin dar opción a que sean comprobados o investigados por la Administración Tributaria de una forma más profunda.

Por ejemplo, en el caso de la deducción en inversión en vivienda en el IRPF, si se produce un error en la aplicación del porcentaje de deducción, se iniciaría un procedimiento de verificación de datos, en el que exclusivamente se modifica el importe de la deducción por la mala aplicación de dicho porcentaje. No puede darse un efecto preclusivo a la regularización que se efectúa, debido a que no se ha comprobado la procedencia de la misma. Se podría alegar, que la Administración puede comprobarla, pero hay que tener en cuenta, que por el gran volumen de declaraciones presentadas y su tramitación masiva, tiene que existir un procedimiento rápido, pero que no impida una verdadera comprobación posterior de la situación tributaria del contribuyente.

Lo que sí puede parecer excesivo es que la simple comprobación mediante un procedimiento de verificación de datos, al que como ya se ha indicado, no se le considera una actividad comprobadora en sentido estricto, interrumpa la prescripción de todo el impuesto. Esta interrupción debería haber sido parcial, de tal forma que solo interrumpiera la prescripción del hecho comprobado y no de todo el impuesto.

La actual regulación, deja a la Administración Tributaria en ventaja frente al contribuyente, ya que al igual que como se ha indicado en el caso de la no preclusividad, la simple comprobación de un error aritmético, da a la Administración la facultad de iniciar de nuevo el cómputo de la prescripción de todo el concepto tributario.

Como indica DELGADO PACHECO (10), aunque refiriéndose a la comprobación limitada «en algunos casos el rechazo de la interrupción parcial podrá producir resultados claramente desproporcionados. Así, una comprobación limitada en relación con un concepto del IRPF de 2012, interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a practicar cualquier liquidación del IRPF por cualquier concepto en relación con ese periodo impositivo».

2. EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA

El procedimiento de comprobación limitada, está regulado en los artículos 136 a 140 de la LGT, dentro del Capítulo III de Procedimientos de Gestión Tributaria y en el Reglamento de aplicación de los Tributos, artículos 163 a 165.

Es un procedimiento que puede ser utilizado tanto por los órganos de Gestión tributaria como por los órganos de Inspección, aunque está regulado en la LGT dentro de los procedimientos de gestión.

(9) PEÑA AMORÓS, M^a. M. DE LA (2012): «Los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales derivadas de los procedimientos de comprobación en vía de gestión», *Quincena Fiscal*, núm. 5, págs. 15-29.

(10) DELGADO PACHECO, A. (2015): «La interrupción parcial de la prescripción», <http://www.expansión.com/blog/garriges/2015/10/26/la-interrupción-parcial-de-la.html>.

No tiene mucho sentido que este procedimiento también se atribuya a los órganos de Inspección, cuando estos órganos tienen unos procedimientos con mayores competencias para efectuar sus comprobaciones, de hecho, no ha sido prácticamente utilizado.

Realmente el procedimiento de comprobación limitada se utiliza por los órganos de Gestión para las comprobaciones masivas de declaraciones presentadas por los sujetos pasivos, comprobaciones masivas que no son efectuadas por los órganos de Inspección.

Como opina PATÓN GARCÍA (11) «esta circunstancia puede deberse a la predisposición ya clásica del legislador de protección del ámbito de competencias del órgano inspector, y ello, aun habiendo perdido en el texto de la LGT, toda referencia orgánica. Esta situación se explica si tenemos en cuenta que en realidad la comprobación limitada (artículos 136 y siguientes) se desarrolla por los órganos gestores, mientras que la comprobación ordenada según los artículos 141 y siguientes se lleva a cabo por el órgano inspector».

En este mismo sentido se pronuncia GARCÍA BERRO (12) al indicar que «no resulta coherente con la preocupación que la nueva Ley muestra por deslindar con toda claridad la regulación de los procedimientos de gestión de la del procedimiento inspector, estableciendo una separación terminante entre ambos ámbitos.(...) que los órganos inspectores desarrollen actuaciones típicas del ámbito de gestión».

2.1. Actuaciones que permite el procedimiento

El artículo 136 de la LGT, regula las actuaciones que la Administración Tributaria puede realizar en las comprobaciones que efectúa utilizando el procedimiento de comprobación limitada, indicando que:

- «2. En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar únicamente 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 con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos».

En la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se introduce la siguiente novedad en este procedimiento, relativo a la aportación voluntaria de documentación contable por parte del obligado tributario:

(11) PATÓN GARCÍA, G. (2005a): «Un apunte sobre el modelo de comprobación tras la nueva Ley General Tributaria», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 20, págs. 429-444.

(12) GARCÍA BERRO, F. (2004): «La Inspección Tributaria en la nueva LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 21-22, págs. 51-64.

«No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración Tributaria.

El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior 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 la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes».

En el apartado 3 del artículo 136, se prohíbe expresamente requerir a terceros información sobre movimientos financieros.

- «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».

Posteriormente en el epígrafe 3.5 de este trabajo, se analizarán estas modificaciones efectuadas en el procedimiento de comprobación limitada.

2.2. Terminación del procedimiento de comprobación limitada (art. 139 LGT)

El procedimiento de comprobación limitada termina de las siguientes formas:

- a) Por *resolución expresa* de la Administración Tributaria.
- b) Por *caducidad*, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de la LGT, 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.

2.3. Diferencias y similitudes entre el procedimiento de verificación de datos y el procedimiento de comprobación limitada

El TEAC (13) realiza un análisis detallado de las diferencias y similitudes fundamentales entre ambos procedimientos:

– *Existencia de declaración previa*: para el inicio del procedimiento de verificación de datos se exige siempre la previa declaración o autoliquidación del obligado tributario, a diferencia del de comprobación limitada, en el que no es necesario que exista declara-

(13) Resolución N° 00/1819/2013, de fecha 17 de marzo de 2016. Recurso extraordinario de alzada promovido por la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego de la Comunidad de Madrid.

ción previa, ya que se puede iniciar este procedimiento por tener conocimiento de hechos imponderables no declarados.

– *Detección de los errores por medios informáticos*: «las causas que dan origen al procedimiento de verificación de datos hacen referencia a circunstancias detectadas a través de una previa labor de la Administración Tributaria por medios informáticos o similares, lo que se convierte así en presupuesto necesario para el inicio del procedimiento de verificación de datos, lo que no ocurre con el de comprobación limitada».

Como indica el TEAC, no es un presupuesto necesario para el inicio del procedimiento, pero sí es la forma de actuar de la Administración, ya que los datos declarados por los contribuyentes se contrastan con los que obran en poder de la Administración a través de medios informáticos y la Administración comprueba dichos errores previamente antes de iniciar un procedimiento de comprobación, ya sea verificación de datos o comprobación limitada.

– *El procedimiento de verificación de datos es una comprobación de escasa entidad*: se trata de un control de carácter formal de la declaración presentada y su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, está dirigido a verificar la exactitud de lo declarado por el obligado tributario, atendiendo para ello a errores aritméticos y materiales.

En el caso de errores jurídicos, deben ser evidentes y claramente constatables por la simple contraposición de la autoliquidación o declaración y documentos que la acompañan presentadas por el obligado tributario, considerando los datos en poder de la Administración.

– *El procedimiento de comprobación limitada se utiliza para comprobaciones que superen los simples errores aritméticos*: la LGT contempla otros procedimientos, como el de comprobación limitada o inspección, para las comprobaciones de mayor entidad, y que se pueden iniciar una vez iniciado un procedimiento de verificación de datos. (Art. 133.1.e de la LGT).

– *Preclusividad en los procedimientos*: las resoluciones que ponen fin al procedimiento de verificación de datos, carecen de efectos preclusivos, por tanto, la Administración no tiene que especificar las actuaciones concretas realizadas. La verificación de datos no impide la posterior comprobación del objeto de la misma.

El procedimiento de comprobación limitada, tiene efectos preclusivos, por lo que es de suma importancia que en la resolución que da por finalizado el procedimiento, se haga constar de forma muy detallada, los hechos comprobados y las actuaciones realizadas a efectos de tenerlo en cuenta de cara a una posterior comprobación.

Tal y como indica el TEAC (14), «la elección por parte de la Administración de iniciar un procedimiento de verificación de datos, y no de comprobación limitada, siendo este último el procedente, le deja abierta la posibilidad de volver a comprobar, sin límite y sin vinculación alguna al previo pronunciamiento administrativo, el objeto previamente regularizado. Es esta la diferencia sustancial con el procedimiento de comprobación limitada, cuyas liquidaciones, aunque también provisionales, tienen efectos preclusivos en los términos del artículo 140 LGT. Y esta diferencia afecta de plano a los derechos y garantías de los obligados tributarios».

(14) Resolución nº 00/1819/2013, de fecha 17 de marzo de 2016. Recurso extraordinario de alzada promovido por la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego de la Comunidad de Madrid.

– *Interrupción de la prescripción*: En este caso, no hay diferencias, tanto la liquidación sin efectos preclusivos dictada que pone fin al procedimiento de verificación de datos, como la dictada con efectos preclusivos en el procedimiento de comprobación limitada, interrumpen el plazo de prescripción, de la acción de la Administración para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación. Esta interrupción, afecta a todos los elementos de la obligación tributaria con alcance general, aun cuando la comprobación se haya referido a uno concreto de ellos.

Este criterio es igualmente el mantenido por la Dirección General de Tributos (15) al indicar que «la resolución del procedimiento de comprobación limitada interrumpe el plazo de prescripción con independencia de que dicha comprobación haya ido dirigida a la comprobación de la totalidad o parte de los elementos de la obligación tributaria y con independencia de que su contenido sea una liquidación provisional o la manifestación de que no procede la regularización del obligado tributario».

3. LA PRECLUSIVIDAD EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA

3.1. Aspectos generales

El artículo 123 de la LGT de 1963, no indicaba los efectos de la regularización efectuada mediante una liquidación provisional por parte de los órganos de Gestión tributaria.

En la nueva LGT del año 2003, el legislador se pronuncia sobre los dos nuevos procedimientos establecidos en la norma.

Respecto al procedimiento de verificación de datos, ya se ha comentado cómo la ley indica que no tiene efectos preclusivos, ya que se puede comprobar lo ya comprobado sin ninguna limitación. Respecto al procedimiento de comprobación limitada, lo expresa en el artículo 140.1 de la LGT.

El artículo 140 de la LGT, regula los efectos que producen las resoluciones del procedimiento de comprobación limitada, al señalar que:

- «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».

Como se ha indicado anteriormente, este artículo 140, es el que más controversia ha producido en las actuaciones llevadas a cabo por la Administración, generando numerosas resoluciones de los Tribunales, como ya indicaba PATÓN GARCÍA (16) en el año 2005. «No obstante, ha de afirmarse con toda rotundidad que el punto caliente de la regulación viene plasmado en el reconocimiento de efectos materiales de esta comprobación,

(15) Consulta núm.V2306-10, de 26-10-2010.

(16) PATÓN GARCÍA, G. (2005b): «Notas acerca de la configuración jurídica de la comprobación limitada», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 127, págs. 605-639.

establecido en el artículo 140 de la LGT, de vital importancia en su conexión con una eventual comprobación inspectora posterior».

Se pretenden analizar los «efectos preclusivos» que tienen las resoluciones dictadas dentro de un procedimiento de comprobación limitada respecto a comprobaciones que se puedan efectuar posteriormente dentro de un mismo procedimiento de comprobación limitada, o en un posterior procedimiento de inspección, y que vienen recogidos en el artículo 140.1 de la LGT.

Estos efectos preclusivos también hay que tenerlos en cuenta a la luz de las reformas efectuadas en la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Este artículo indica que no se puede efectuar:

a) Una *nueva regularización* cuando se ha *dictado una resolución*, en la que se efectúe una liquidación provisional, o que en la resolución se indique que no procede la regularización. Es decir, el procedimiento ha debido terminar mediante *resolución administrativa*. Estos efectos preclusivos por tanto, no se van a producir cuando el procedimiento se finalice por alguna de las otras formas que se indican en el artículo 139 de la LGT:

- Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de la Ley, (6 meses) 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.
- Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada. Con la comunicación del inicio del procedimiento inspector, se da por concluido el procedimiento de comprobación limitada, pero sin que se efectúe una resolución respecto a las comprobaciones efectuadas en el procedimiento.

Hay autores, como PEÑA AMORÓS (17), que se plantean «qué sucederá en aquellos supuestos en los que la terminación del mismo no sea de este modo, sino a través de alguna de las formas que podemos denominar impropias». Hace referencia a BELTRÁN GIRÓN, que manifiesta que «a pesar de que no se desprende del tenor literal de este artículo, el principio de seguridad jurídica impone que aquello que esté comprobado, y que debe reflejarse en la correspondiente diligencia o resolución, la Administración no podrá volver a investigar, es decir, aun en los casos en los que no exista regularización se debe entender producido el efecto preclusivo de lo comprobado».

Este es el criterio que indica la LGT, ya que manifiesta que tiene que existir resolución como forma de terminación del procedimiento, ya sea dictando una liquidación provisional o indicando que lo declarado por el contribuyente y comprobado por la Administración es correcto.

Si no existe resolución y transcurre el plazo del procedimiento, se produce la caducidad del mismo, y por tanto, no se tiene en cuenta lo comprobado, ya que no produce ni efectos preclusivos ni interrumpe la prescripción.

Los mismos efectos produce la terminación del procedimiento mediante el inicio del procedimiento inspector. Con la comunicación de inicio del procedimiento inspector se indica que se da por concluido el procedimiento de comprobación limitada y se inicia un

(17) PEÑA AMORÓS, M^a. M. DE LA (2012): «Los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales derivadas de los procedimientos comprobadores en vía de gestión», *Quincena fiscal*, nº 5, págs. 15-29.

procedimiento inspector. En este supuesto no se dan los efectos preclusivos, puesto que no ha habido pronunciamiento por parte de la Administración respecto a lo comprobado, pero sí se producen los efectos interruptivos de la prescripción si la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras se efectúa antes de la finalización del plazo del procedimiento de comprobación limitada, es decir que no haya caducado dicho procedimiento.

b) Salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que no fueron declaradas por el obligado tributario o no eran conocidas por la Administración.

La normativa está permitiendo que se pueda investigar lo ya regularizado por si aparecen nuevos hechos. Por tanto, se podrá efectuar una regularización si se descubren nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

Es obvio que la Administración no va a realizar una nueva regularización si no se descubren nuevos hechos que permitan modificar la regularización anterior, salvo que dichos hechos fueran conocidos en el momento de la regularización inicial y no se tuvieron en cuenta o no se pudieron regularizar.

Este caso afecta a que dichos hechos pudieran haber sido conocidos por la Administración cuando por parte de los órganos de gestión se efectuó el procedimiento de comprobación limitada, pero no se pudieron obtener y utilizar en la regularización. Por ejemplo, tener constancia de movimientos bancarios que pudieran poner de manifiesto hechos distintos a los que se regularizan, o determinadas operaciones en las que fuera necesario solicitar contabilidad que no se pudieron regularizar y que posteriormente se tengan que regularizar en un procedimiento inspector.

Hay que tener en cuenta que, con la actual estructura orgánica de la Administración Tributaria, los órganos de gestión pueden regularizar determinados conceptos, y posteriormente, informar a los órganos de Inspección de hechos conocidos en sus investigaciones pero que no han podido regularizar, u optar por iniciar directamente un procedimiento inspector y finalizar el procedimiento de comprobación limitada. La actuación debería ser esta última, pero en este caso estamos jugando con la caducidad del procedimiento y la posible prescripción.

El procedimiento de comprobación limitada tiene un plazo de seis meses para finalizar, por lo que si el procedimiento inspector no se inicia antes de los seis meses del inicio del de comprobación limitada, puede dar lugar a que este caduque y se pueda producir la prescripción.

La Administración –los órganos de Gestión– en determinados casos optan por finalizar el procedimiento mediante resolución, limitando el alcance, para no producir la preclusividad en los futuros procedimientos inspectores, pero a su vez interrumpiendo la prescripción del concepto tributario.

c) Que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

En este sentido el artículo tiene su lógica, si no se hacen actuaciones distintas ni se investiga, no se van a poder descubrir nuevos hechos, luego no tiene sentido efectuar una nueva regularización.

Este último texto, por supuesto está dando a la Administración facultades de investigación de hechos que ya han sido regularizados previamente, e incluso comprobar los mismos elementos y objetos de la obligación tributaria siempre que las actuaciones sean distintas de las efectuadas anteriormente.

Como *una primera conclusión*, si se efectúan *actuaciones distintas* se podrá efectuar una nueva regularización de los hechos comprobados. Y, ¿qué actuaciones se pueden efectuar que se consideren como «distintas»? Pues, en principio, todas aquellas que no están permitidas en el procedimiento de comprobación limitada y sí se puedan efectuar en un procedimiento inspector, como por ejemplo:

Solicitar los libros de contabilidad.

Pedir información a terceros sobre movimientos financieros o sobre cualquier otra cuestión que sea necesaria.

Personarse en las instalaciones del obligado tributario donde se ejerzan las actividades, a efectos de comprobar la veracidad de la realización de las actividades económicas.

Cualquier otra que pueda efectuarse dentro del procedimiento inspector y que no pueda efectuarse dentro de un procedimiento de comprobación limitada.

En este mismo sentido se pronuncia CORONADO SIERRA (18), al considerar que van a ser *actuaciones distintas*:

- «← Cualquier actuación de las descritas en el citado artículo 136.2, distintas de las efectivamente realizadas.
- O actuaciones vetadas a la comprobación limitada y, sin embargo, habilitadas para su desarrollo en un procedimiento inspector, por ejemplo, el análisis de la contabilidad o el requerimiento a terceros de movimientos financieros».

Efectivamente como indica COTO DEL VALLE (19) «el precepto trata de evitar precisamente dos comprobaciones tributarias de idéntico contenido sobre un mismo elemento tributario en aras de la seguridad jurídica» (...). «Lógico resulta entonces, que, por razones de seguridad jurídica, se dote al resultado de la comprobación limitada de un carácter bastante definitivo como ocurre con las actuaciones de comprobación inspectora y siempre a salvo o, con excepción, de que en un procedimiento posterior, ya sea de inspección, ya sea de comprobación limitada (obsérvese de nuevo la equiparación que roza casi la confusión entre ambos), aparezcan hechos nuevos o circunstancias distintas de las actuaciones realizadas y de los especificados en el primer procedimiento de comprobación».

3.2. Contenido de las resoluciones en el procedimiento de comprobación limitada

Como indica el artículo 140, tiene que haberse dictado una resolución, luego es muy importante a efectos de las posteriores actuaciones sobre el mismo concepto, tener en cuenta lo que indica el artículo 139.2.a), de la LGT, sobre *el contenido de la resolución*.

Este artículo establece que la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

(18) CORONADO SIERRA, M. (2015): «Los efectos preclusivos derivados de las actuaciones de comprobación limitada (interpretación del art. 140.1 LGT)», *op. cit.*

(19) COTO DEL VALLE, C. (2008): *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Vol. I y II, Aranzadi, Cizur Menor.

- 1) *Obligación tributaria* objeto de comprobación: IRPF, Sociedades, IVA, retenciones a cuenta del IRPF.
- 2) *Elementos de la misma que se están comprobando*. El alcance de las comprobaciones debe indicarse en el inicio del procedimiento y especificarse en la resolución del mismo. Si estamos comprobando IVA, se deberá indicar si estamos comprobando las cuotas soportadas, las repercutidas, o una determinada operación. Si se comprueba el IRPF, debe indicarse si se están comprobando los Rendimientos del Trabajo Personal, Rendimiento de Capital Mobiliario, etc.

El determinar exactamente el alcance de las actuaciones es de suma importancia, ya que del mismo depende que la resolución que se lleve a cabo pueda llegar a buen fin.

- 3) *Ámbito temporal objeto de comprobación*. Es necesario indicar el periodo que se está comprobando. Tiene especial importancia en las liquidaciones periódicas inferiores al año, por ejemplo, las declaraciones trimestrales o mensuales de IVA o las de Retenciones del trabajo a cuenta del IRPF.
- 4) *Especificación de las actuaciones concretas realizadas*. Es esencial indicar qué actuaciones y qué comprobaciones se han realizado y la documentación que se ha analizado, por un lado, para no incurrir en un exceso de competencias que pueda anular el procedimiento, y por otro, para que en caso de que haya actuaciones posteriores se pueda determinar qué «nuevas actuaciones se han realizado» distintas de las ya realizadas.
- 5) Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución.
- 6) *Liquidación provisional* o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada.

3.3. Aportación de la contabilidad en el procedimiento de comprobación limitada

Hasta la publicación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Administración Tributaria, en las comprobaciones efectuadas en un procedimiento de comprobación limitada, no se podía solicitar la contabilidad mercantil. De hecho, en los requerimientos que se efectuaban por la Administración, se hacía referencia a que se aportaran soportes documentales que no fuera la contabilidad, pero en ningún momento se solicitaban los documentos contables.

Hay que reconocer que, en determinados casos, sí se han comprobado por parte de la Administración documentos contables, porque al solicitar la justificación de determinados conceptos, especialmente cuando se estaba comprobando una solicitud de devolución, el propio contribuyente aportaba documentos. Ello daba lugar a que en caso de que la Administración Tributaria examinara la contabilidad mercantil, incluso sin solicitarla, porque el obligado tributario la presentara voluntariamente, si posteriormente, la resolución no era favorable al contribuyente, se alegara que la Administración se había excedido en sus competencias y por tanto el procedimiento se podía declarar nulo (20).

En otros casos, cuando el obligado tributario no podía presentar su contabilidad como medio de prueba, ya que el procedimiento lo impedía, podría considerarse que se producía indefensión por parte del mismo.

(20) Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Valencia, nº 721/2012, de 5 de junio.

En este sentido, el TEAC, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria, de fecha 29 de noviembre de 2012, manifiesta el criterio sobre la aportación de la contabilidad que, en resumen, es el siguiente:

- *La Administración Tributaria no puede solicitar la aportación de la contabilidad.*

El propio Tribunal, indica que en caso de que la contabilidad sea una prueba necesaria para comprobar los hechos controvertidos, y ante la imposibilidad de requerir la contabilidad, debe concluir el procedimiento de comprobación limitada y pasar el expediente a los órganos de inspección para que inicien un procedimiento inspector, ya que en caso contrario el órgano de gestión no puede acreditar lo pretendido, y por otro, si solo a través de la contabilidad se puede comprobar la veracidad y procedencia de lo alegado por el obligado tributario, crearía una situación de indefensión real.

- *Aportación voluntaria del obligado tributario para el efectivo ejercicio de la defensa de sus pretensiones, para evitar un resultado material de indefensión, puesto que el requerimiento de la contabilidad mercantil está vedado en todo caso para la Administración en este procedimiento.*

En estos casos, aunque la aporte voluntariamente, pero la comprobación pueda efectuarse sin proceder a su examen, sí se puede efectuar la regularización dentro del procedimiento de comprobación limitada, evitando prácticas procesales que con la sola aportación de la contabilidad impidiera a los órganos de Gestión la comprobación a través de un procedimiento de comprobación limitada.

En *resumen*, el criterio del TEAC es el siguiente:

- Si es necesario analizar la contabilidad para dilucidar la controversia entre los órganos de gestión y el obligado tributario, no se puede efectuar a través de un procedimiento de comprobación limitada, sino mediante un procedimiento inspector. Se evita la indefensión.
- Si el obligado tributario la aporta voluntariamente, pero no es necesario su examen para la comprobación, esta aportación voluntaria no impide que la regularización se efectúe dentro del procedimiento de comprobación limitada, ni invalida el procedimiento.
- El inicio del procedimiento de comprobación limitada, aunque finalice con el inicio de un procedimiento inspector, interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

Este impedimento (el no poder solicitar la contabilidad) hace poco eficientes las actuaciones de la Administración, ya que en el caso del IRPF, no se pueden comprobar actividades económicas de carácter mercantil. Sí se pueden comprobar los Libros y las facturas de IVA, ya que son documentos exigidos por la normativa tributaria, pero en el caso del Impuesto de Sociedades no se puede comprobar la contabilidad, por tener carácter mercantil.

Respecto a la posibilidad de solicitar las facturas, la Administración consideraba que estas eran un documento tributario, aunque realmente surgen de las relaciones mercantiles. Este caso, ya había sido resuelto por el TEAC (21) con la anterior LGT, relativa a las comprobaciones que se efectuaban con base al artículo 123, al indicar que «por

(21) Resolución TEAC 00/1/2001. RG 4419/2001, de 16 de julio de 2003. Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

lo que respecta a la primera petición, que las actuaciones efectuadas al amparo del artículo 123.2 de la Ley General Tributaria, permiten el requerimiento y examen de las facturas que sirven de soporte a la anotaciones de los libros-registros de carácter fiscal.»

La falta de eficacia que supone este procedimiento para la Administración se manifiesta en el caso de que en una comprobación del IVA se determine que algunas facturas no son deducibles porque los bienes o servicios adquiridos no estén afectos a la actividad empresarial. El mismo órgano, mediante un procedimiento de comprobación limitada, no puede regularizar estas mismas facturas, si no son gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

Si la comprobación la están efectuando los órganos de gestión tributaria, tendrían que pasar la información a los órganos de Inspección para que se inicie la comprobación del Impuesto sobre Sociedades, mediante un procedimiento inspector. Esto conlleva que al contribuyente se le requiera por distintos impuestos por distintos órganos, o que estos impuestos no se comprueben, porque cuando se inicie el procedimiento inspector esté prescrito el derecho de la Administración a efectuar la comprobación.

Para el contribuyente también puede ser perjudicial, puesto que no tiene totalmente regularizada su situación tributaria, ya que se le ha regularizado el IVA y no el Impuesto sobre Sociedades, y no sabe si puede ser objeto del inicio de un procedimiento de comprobación respecto al Impuesto sobre Sociedades, ya que la Administración tiene datos suficientes para efectuar una regularización, procedimiento que desde el punto de vista de la eficacia de la Administración y de una correcta actuación debería ser iniciado.

Esta cierta intranquilidad del contribuyente también se podría dar aunque se hubiese examinado la contabilidad en vía de gestión, ya que se puede iniciar siempre en el futuro un procedimiento inspector, pero tendría que ser porque han aparecido nuevos datos que hacen necesario el inicio del mismo.

En este mismo sentido, ya se pronunciaba TEJERIZO LÓPEZ (22) al indicar que este precepto:

«Revela un temor, posiblemente inconsciente, a que la comprobación sea incompleta por razón de las limitaciones de la investigación»(...), « porque pone de relieve una cierta desconfianza respecto al trabajo que realizan los órganos de gestión»(...). «Provoca que un gran número de contribuyentes se encuentren en estado de pendencia, a pesar de haber sido investigados y analizados suficientemente todos sus datos tributarios, porque sólo el transcurso del plazo de prescripción convertirá las liquidaciones provisionales en definitivas».

Por estos problemas que se producen tanto para el contribuyente, que no puede aportar justificantes y sufre indefensión, como para la Administración que le impide regularizar totalmente la situación tributaria del contribuyente, y efectuar una regularización completa (23), era necesario que se efectuara una modificación de este procedimiento.

(22) TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2005): «Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades», en Zornoza Pérez, J.: *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, pág. 221.

(23) BAS SORIA, J. (2015): «El procedimiento de comprobación como procedimiento tendente a la íntegra regularización de la situación del obligado tributario (Análisis de la Resolución del TEAC de 19 de febrero de 2015, R.G. 3545/2011)», *Revista del CEF*, nº 387, pág. 156 a 164.

3.4. La regularización completa como una obligación de la Administración Tributaria

Tal como indica VILLAR EZCURRA (24), «la regularización completa o íntegra de la situación tributaria se reconoce en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, como una obligación a cargo de la Inspección Tributaria o del órgano administrativo que lleve a cabo actuaciones de investigación, comprobación o gestión de las que deriven liquidaciones tributarias, cuando la obligación de la regularización efectuada guarda una estrecha relación con otra u otras, en las que alguno de sus elementos esenciales quedan afectados por el criterio que se adopte para la práctica de la liquidación administrativa».

Continúa diciendo que «la regularización completa supone para el Tribunal Supremo «un verdadero principio ineludible» en otras palabras, un principio general y procedimental en el ámbito de la aplicación de los tributos».

La mayoría de las sentencias y resoluciones de los tribunales se limitan a indicar que es una «obligación» para la Administración Tributaria (25).

Tal como manifiesta VILLAR EZCURRA en el artículo citado anteriormente «El criterio del Tribunal Supremo es claro a la hora de afirmar que la regularización ha de ser completa tanto en lo que beneficia como perjudica al contribuyente, calificando lo contrario de «actuación administrativa a doble cara siempre favorable de la administración».

Las sentencias de los tribunales y resoluciones económico administrativas indicadas, se han limitado simplemente a manifestar que es una obligación a la hora de regularizar el IVA o los tributos incompatibles, lógicamente cuando dichas actuaciones de la Administración han sido perjudiciales para el contribuyente.

En el caso del IVA, siempre se invoca la neutralidad del impuesto, manifestando, que unas cuotas de IVA indebidamente deducido, pero que ha sido repercutido y pagado, el obligado tributario tiene derecho a la devolución de dicho IVA.

Igualmente se invoca esta neutralidad dentro del ámbito temporal, es decir unas cuotas de IVA indebidamente deducidas en un ejercicio, no pueden regularizarse de forma autónoma, sino que la Administración debe regularizar también el ejercicio en el que debieron deducirse.

Tal como se indica en el artículo de VILLAR EZCURRA, en el que hace referencia a las STS de fecha 28 de septiembre de 2010 (RC 549/2006) y de fecha 12 de enero de 2012 (RC 853/2010), «la mera regularización parcial de la situación tributaria en la parte que beneficia a la Administración se califica como situación «no comprensible» y no solo constitutiva de una infracción a la normativa del IVA relativa al derecho a la deducción de las cuotas soportadas asimiladas a las importaciones sino también como una infracción a la regularización de los intereses moratorios».

Igualmente, el problema de la regularización completa se ha planteado en los impuestos incompatibles, ejemplo el IVA y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Esta doble tributación que se producía, al ser impuestos exigibles por distintas administraciones, se ha solventado en el artículo 62.9 de la

(24) VILLAR EZCURRA, M. (2016): «La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la Reforma de la Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 9, págs. 139-172.

(25) Sentencia Audiencia Nacional nº 163/2015, nº recurso 2012/2013, de 26 octubre 2015. Resolución TEAC, 3545/2011, de fecha 19-2-2015.

LGT, al suspenderse la deuda tributaria, sin garantías, cuando se compruebe que una misma operación pueda tributar por dos impuestos.

Sin embargo, los tribunales solo se han planteado la regularización tributaria completa y correcta, como una obligación de la Administración, en aquellos casos en que beneficia al contribuyente, y no cuando favorece a la Administración.

La Administración tributaria tiene la obligación de efectuar una regularización tributaria completa del obligado tributario para dar cumplimiento a los principios constitucionales de justicia tributaria y capacidad económica, cuando conoce una serie de hechos que deben ser objeto de regularización.

Sin embargo, cuando efectúa una comprobación mediante un procedimiento de comprobación limitada, debido a las limitaciones de esta vía, la Administración no puede efectuarla. En efecto, la Administración va a poder regularizar el IVA, así como el IRPF siempre que no afecte a actividades económicas. Ahora bien, descubriendo gastos, que no son deducibles en IVA, no va a poder regularizar estos mismos gastos no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, luego la Administración ve la ineficacia de este procedimiento. Se puede pensar que siempre puede iniciar un procedimiento inspector, pero también nos vamos a encontrar con las limitaciones de la posible preclusividad en la regularización efectuada previamente, ya que debido a que se comprueben dichos gastos en el Impuesto sobre Sociedades, pueden aparecer nuevos hechos no conocidos en la comprobación limitada.

Esto no se lo han planteado los tribunales, pero el legislador, debería tener en cuenta este criterio para dotar al procedimiento de comprobación limitada de las mismas competencias en todos los impuestos, de tal forma, que aunque sea una comprobación de un determinado «hecho», y «limitada» a ese hecho, se pueda efectuar una regularización completa del mismo en todos los impuestos que le sean aplicables.

De esta forma, la Administración cumplirá con su «obligación» de regularización completa, y al contribuyente se le elimina en parte ese «temor» que manifestaba TEJERIZO LÓPEZ, de saber que en cualquier momento puede ser comprobado de nuevo por estos hechos, debido a que «la comprobación sea incompleta por razón de las limitaciones de la investigación [...]» (26).

Respecto a la regularización completa, la nueva regulación de la LGT, ha efectuado una modificación, pero solamente para regular la prescripción de las obligaciones conexas (27). Tal como indica VILLAR EZCURRA (28), en sus conclusiones: «la nueva regulación fruto de la reforma parcial de la LGT operada por la Ley 34/2015 contiene elementos normativos para abordar parte de los problemas que se afrontan con la jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa, siguen sin abordarse la mayor parte de los problemas de la seguridad jurídica, neutralidad y situaciones de perjuicio material-financiero, por lo que se hace necesaria la intervención de los tribunales para asegurar el respeto a la doctrina jurisprudencial expuesta, y concretamente el derecho de los obligados tributarios a que se regularicen las autoliquidaciones por otros periodos o tributos que quedan afectadas favorablemente para los mismos, por la regularización efectuada por la Administración en otro periodo o concepto impositivo».

(26) TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2005): «Los procedimientos de gestión tributaria», *op cit.*

(27) CORDERO GONZÁLEZ, E. (2016): «La interrupción de la prescripción con las obligaciones conexas tras la reforma de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 170, pág. 153-185.

(28) VILLAR EZCURRA, M. (2016): «La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la Reforma de la Ley General Tributaria de 2015», *op cit.*

Entiendo que su opinión es un tanto parcial, al manifestar que la regularización completa a la que tiene obligación la Administración y derecho los obligados tributarios, solo se regule cuando esa regularización le sea favorable.

Si hablamos de «regularización completa», tiene que ser, ya sea favorable o desfavorable para el obligado tributario. La Administración está obligada cuando es favorable como un derecho del obligado tributario, pero si es desfavorable entonces no hay regularización completa, aquí también entraría la obligación que tiene la Administración de cumplir con los principios constitucionales, establecidos en el artículo 31 de la Constitución, en la aplicación del sistema tributario y además ser más eficaz en el cumplimiento de las tareas que tiene encomendada.

Con la reforma de la LGT se esperaba que se modificaran los procedimientos de comprobación, quedando el procedimiento de verificación de datos, como un procedimiento simple para las comprobaciones masivas de los órganos de gestión, y que en el procedimiento de comprobación limitada se resolvieran legalmente los dos temas conflictivos que tiene en su aplicación, como se ha dicho anteriormente, límites en aportación de contabilidad y efectos preclusivos de las resoluciones practicadas. Pero no se ha hecho, simplemente se ha efectuado una pequeña modificación que ahora se comentará que no soluciona los problemas que plantea dicho procedimiento en su aplicación práctica por los órganos de gestión.

3.5. Modificaciones introducidas por la Ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley General Tributaria

1. Como se ha indicado, la Ley 34/2015, ha intentado paliar estos defectos, introduciendo una modificación en el artículo 136.2.c), permitiendo al obligado tributario que voluntariamente y sin requerimiento previo pueda aportar en un procedimiento de comprobación limitada. Esta modificación de la normativa, introduce un segundo párrafo, indicando que:

«Cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración Tributaria».

En estas modificaciones hay que destacar que:

- El obligado tributario puede aportar la documentación contable que *entienda pertinente* para acreditar la contabilización de determinadas operaciones. Es decir, se evita la indefensión y se protegen sus derechos, al poder aportar documentación contable como medio de prueba, y además exclusivamente la que el obligado tributario considere pertinente que debe aportar.
- Esta aportación es *voluntaria*, ya que no puede haber requerimiento previo por la Administración, por lo que aquí es la Administración la que en caso que de quiera comprobar alguna operación, está a la voluntad del obligado tributario el querer aportarla o no.
- La Administración solo puede examinar dicha documentación a los efectos de *constatar la coincidencia* entre la documentación contable y la información de la que disponga la Administración Tributaria, ya sea la declarada por el obligado tributario, la declarada por otros obligados tributarios o la obtenida por otros medios de comprobación o investigación.

Según PATÓN GARCÍA (29) «la modificación del régimen jurídico de la comprobación limitada previsto en el artículo 136.2 se debe fundamentalmente a dos motivos: el expuesto por el legislador, que persigue facilitar la autotutela de los derechos del obligado tributario, una vez que reconoce el procedimiento de comprobación limitada como «importante instrumento para reforzar el control tributario» de la Administración Tributaria; y otro motivo de *facto*, la asunción de una reciente doctrina del Tribunal-Económico Administrativo Central que responde supuestos en que el obligado tributario aporta voluntariamente la contabilidad mercantil en el ejercicio de su derecho de defensa».

Esta doctrina emanada del Tribunal Económico Administrativo Central a la que hace referencia PATÓN GARCÍA, es a la que se ha comentado en el apartado 3.3 del presente artículo.

Esta modificación, se considera insuficiente, ya que evita la indefensión del contribuyente, siempre que este se considere perjudicado, puesto que puede aportar la documentación que estime pertinente. La Administración sigue quedando con pocas facultades dentro del procedimiento de comprobación limitada, puesto que no puede pedir dicha documentación, y si se aporta, solo la puede utilizar para constatar la documentación con la información que tiene la Administración, ya sea porque la ha aportado el contribuyente en sus declaraciones fiscales, la declarada por otros obligados tributarios o la obtenida por otros medios de comprobación o investigación. Esta situación es relativa, porque la Administración, siempre podría iniciar un procedimiento inspector.

El procedimiento sigue siendo ineficaz y la modificación, no ha resuelto ninguno de los problemas que se planteaban de cara a la actuación de la Administración.

Teniendo en cuenta que este procedimiento es el único con el que cuentan los órganos de gestión tributaria para efectuar comprobaciones, puesto que el de verificación de datos ha quedado reducido a simples comprobaciones, no tiene mucho sentido dejar en manos del contribuyente la voluntad de presentar documentación o no, y presentar la que entienda pertinente, no toda la documentación. Según el criterio de la lógica, el contribuyente va a presentar esta documentación siempre que le sea favorable, nunca cuando la presentación de la documentación pueda resultarle perjudicial.

La modificación normativa debería haber ampliado el análisis de la contabilidad por parte de la Administración, pero limitada como su nombre indica a determinados hechos, es decir, asimilar el procedimiento de comprobación limitada al procedimiento inspector pero con alcance parcial, de tal forma que sus liquidaciones serían provisionales, sin perjuicio del inicio de un procedimiento inspector con alcance general si se considera que la regularización efectuada no ha sido completa.

Sin embargo, sigue manteniendo la ineficiencia y la imposibilidad de la Administración de efectuar una comprobación correcta dentro de un procedimiento de comprobación limitada.

2. Esta modificación sigue indicando, introduciendo un tercer párrafo en el artículo 136.2.c):

«El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección».

(29) PATÓN GARCÍA, G. (2016): «Los procedimientos de gestión e inspección tras la modificación de la Ley General Tributaria», *La nueva tributación tras la reforma fiscal* (Coord. Patón García, G.) Wolters Kluwer-CISS, Madrid, págs. 76-113.

Es decir, está indicando que, aunque se examine esta documentación, no impide que se vuelvan a comprobar las mismas operaciones dentro de un procedimiento inspector, luego la propia ley manifiesta que no produce efectos preclusivos el examen de dicha documentación.

En mi opinión, este último párrafo introducido, entra en colisión con el artículo 140.1 de la LGT, dicho artículo indica que no se puede regularizar el mismo objeto de la obligación tributaria salvo que *posteriormente se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución*. Pero esta limitación del artículo 140, solo afectaría a que se comprobaran los mismos hechos mediante un procedimiento de comprobación limitada.

Se deduce que no se puede regularizar el mismo objeto salvo que se hayan efectuado actuaciones distintas, es decir que si ya se han aportado documentos contables y se han analizado los mismos, supuestamente no se podrían solicitar de nuevo, salvo que se obtengan por otro medio o sean actuaciones distintas, sin embargo, en este párrafo añadido se indica que aunque se haya aportado esta documentación, no impide que se comprueben las mismas operaciones en un procedimiento inspector, analizando la misma documentación.

Habría que estar a los pronunciamientos de los Tribunales, ya que, si se pueden comprobar las mismas operaciones dentro de un procedimiento inspector, incluso habiendo sido aportada la contabilidad mercantil de forma voluntaria por el contribuyente en un procedimiento de comprobación limitada, queda sin efecto el artículo 140.1 de la LGT, cuando dice que no se puede regularizar salvo que aparezcan nuevos hechos o circunstancias.

En el análisis que efectuaba ADAME MARTÍNEZ (30) al Anteproyecto de Ley de modificación de la LGT, indicaba que «esta novedosa doctrina del Tribunal Central, que todo parece indicar que va a ser incorporada al menos parcialmente en el futuro Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria, puede terminar resultando peligrosa porque en el fondo confunde las funciones de los órganos de Gestión con las que tiene atribuidas los órganos de Inspección, sobre todo en el segundo de los supuestos mencionados».

Igualmente, manifiesta que «quién puede creerse que si el obligado tributario aporta la contabilidad el órgano de gestión no va a examinarla, la tentación siempre va a estar sobre la mesa o sobre la pantalla del funcionario de gestión. Cuando el órgano de gestión, por la complejidad del asunto, tenga dudas y estime que resulte necesario el examen de la contabilidad lo que debería hacer es remitir el expediente a los órganos de Inspección y que sean estos lo que continúen con las tareas de comprobación y examen de la misma».

Aprobada la modificación de la LGT, el criterio del Tribunal Central es el que se ha mantenido, es decir, el contribuyente puede voluntariamente aportar la documentación para constatar lo declarado con los datos que obran en poder de la Administración, pero si para dirimir la discrepancia es necesario analizar en profundidad dicha contabilidad, el órgano de Gestión remitirá el expediente a los órganos de Inspección, básicamente, porque si se extralimita en sus competencias, dicha regularización puede ser anulada.

Siempre se a poder efectuar una investigación posterior y estos hechos o circunstancias nuevos, pueden aparecer por el análisis más profundo de la documentación aportada por el obligado tributario o por investigación de los órganos de Inspección.

(30) ADAME MARTÍNEZ, F. (2014): «Los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada: cuestiones problemáticas y propuestas de reforma», *Crónica Tributaria*, nº 153, págs. 37-92.

Si se inicia un procedimiento inspector, con carácter general, solo se van a analizar de nuevo las operaciones regularizadas mediante un procedimiento de comprobación limitada, si se han obtenido nuevas pruebas o se tiene más información sobre dichas operaciones, por ejemplo, por haber solicitado requerimientos de información a terceros o movimientos bancarios, de operaciones que no quedaron claras dentro del procedimiento de comprobación limitada.

En la práctica administrativa, no se inicia un procedimiento inspector para comprobar la situación del obligado tributario que previamente ha sido regularizada mediante un procedimiento de comprobación limitada, si no se tiene conocimiento de nuevos hechos obtenidos mediante actuaciones distintas, que no se tuvieron en cuenta en el anterior procedimiento y son determinantes para regularizar la situación del obligado tributario.

Estas mismas comprobaciones se podrán efectuar, aunque el obligado tributario no haya presentado la documentación, puesto que, en este caso, ya no va a poder alegar indefensión dentro del procedimiento de comprobación limitada.

La modificación efectuada sigue manteniendo un procedimiento de comprobación limitada, que, como su propio nombre indica, es limitado. Podríamos decir que, aunque se han efectuado modificaciones, este procedimiento sigue siendo un procedimiento incompleto, totalmente ineficaz para la Administración, y que, aunque no es objeto de este artículo es necesario que se modifique en su totalidad, asimilándolo a un procedimiento inspector de alcance parcial.

Este procedimiento se puede utilizar para comprobaciones cortas, masivas y concretas efectuadas por los órganos de Gestión, por ejemplo, las solicitudes de devolución de IRPF o de IVA, pero nunca va a ser un procedimiento que pueda utilizarse para efectuar una comprobación completa de la situación tributaria de los sujetos pasivos, sino que para ello se va a tener que utilizar un procedimiento inspector.

Tal como indica MÁRQUEZ SILLERO (31) en su conclusión tercera «Las comprobaciones limitadas se extienden a los aspectos formales y materiales de las relaciones, hechos o circunstancias del objeto tributario específico de su comprobación, incluidos los datos de la contabilidad, si los contribuyentes ponen sus libros a su disposición durante las actuaciones del procedimiento».

En el IVA solo es posible solicitar por los órganos de Gestión los libros exigidos por la normativa del impuesto, que son de carácter tributario. Si se descubren facturas no deducibles dentro del procedimiento de comprobación limitada no se puede regularizar el Impuesto sobre Sociedades a través del mismo procedimiento, porque para comprobar si esas facturas se han deducido en el Impuesto, se debería solicitar la contabilidad, lo cual no se puede efectuar dentro de la comprobación limitada, sino que habría que iniciar un procedimiento de inspección.

El contribuyente no sabe si algún día la Administración le requerirá por otros impuestos a los que les afecten estos gastos deducibles o no, con lo que le queda la incertidumbre. La Administración, en este caso, el funcionario instructor del procedimiento, ve como unos gastos no deducibles en un impuesto, no le permite efectuar una regularización completa de la obligación tributaria. Es una situación totalmente inexplicable.

(31) MÁRQUEZ SILLERO, C. (2014): «La comprobación limitada y el procedimiento inspector. La interpretación jurisprudencial auténtica y única del art. 140 LGT: Cosa juzgada administrativa versus la *reformatio in peius*», disponible en [https://boletinjuridico.gtt.es/la-comprobacion-limitada-y-el-procedimiento-inspector-la-interpretacion-jurisprudencial-autentica-y-unica-2/](https://boletinjuridico.gtt.es/la-comprobacion-limitada-y-el-procedimiento-inspector-la-interpretacion-jurisprudencial-autentica-y-unica-del-art-140-lgt-cosa-juzgada-inspector-la-interpretacion-jurisprudencial-autentica-y-unica-2/)

Este deseo de que los órganos de Gestión Tributaria puedan examinar la contabilidad para comprobar determinados «hechos» y poder efectuar una regularización completa de dichos «hechos» en todos los impuestos que se vean afectados, considero que no se corresponde con lo que manifiesta ADAME MARTÍNEZ (32), que indica que este deseo «deriva por un lado, de la falta de delimitación con precisión de las funciones de los órganos de gestión y de inspección y por otro, de la propia falta de coordinación entre los órganos de gestión e inspección». A esta falta de limitación entre los órganos de Gestión e Inspección también hacen referencia en su conclusión segunda, MÁRQUEZ SILLERO Y MÁRQUEZ MÁRQUEZ (33).

En la práctica, la delimitación de las actuaciones de los órganos de Gestión y de Inspección está perfectamente definida. Los órganos de gestión efectúan comprobaciones masivas utilizando los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada. Los órganos de inspección efectúan comprobaciones intensivas, utilizando el procedimiento inspector, ya sea con carácter parcial o general, pero nunca efectúan procedimientos de comprobación limitada.

Existe esta coordinación interna entre los órganos de Gestión y los órganos de Inspección, de tal forma que cuando los primeros, dentro de un procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada, consideran que para efectuar la regularización es necesario efectuar comprobaciones más amplias, se traslada el expediente a los órganos de inspección que pueden efectuar estas comprobaciones mediante un procedimiento inspector de carácter parcial.

Hay que tener en cuenta que los órganos de Gestión efectúan comprobaciones masivas y principalmente de las solicitudes de devolución de los distintos impuestos. Estas comprobaciones masivas y rápidas mediante los procedimientos gestores, tienen dos objetivos, por un lado, salvaguardar los intereses de la Hacienda Pública en caso de que no sea correcta la solicitud de devolución efectuada y por otro ser ágiles en la tramitación de dichas solicitudes de devolución para que el contribuyente pueda obtenerla en el menor tiempo posible.

Con carácter general, el plazo para acordar las devoluciones de los distintos impuestos, es de 6 meses, si todas las devoluciones se comprobaran mediante un procedimiento inspector, la duración de dicho procedimiento podría extenderse a 18 meses. Efectivamente en caso de que la devolución fuera correcta el contribuyente obtendría intereses de demora, pero durante este tiempo, se le ha privado de disponer de una tesorería que probablemente sea necesaria para el buen funcionamiento de su actividad.

Por tanto, los procedimientos masivos tienen que ser ágiles, pensar que lo comprobado por los órganos de Gestión tributaria va a ser de nuevo comprobado por los órganos de Inspección, solamente se va a efectuar cuando ya sea mediante investigación o dentro de un procedimiento inspector, se descubran «nuevos hechos» por «actuaciones distintas» que no pudieron conocerse por los órganos de Gestión.

3. En el apartado 3 del artículo 136, se hace una prohibición expresa para la Administración Tributaria, dentro del procedimiento de comprobación limitada y es que:

«3. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de

(32) ADAME MARTÍNEZ, F. (2014) «Los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada: cuestiones problemáticas y propuestas de reforma», *op cit.*

(33) MÁRQUEZ SILLERO, C. (2014): «La comprobación limitada y el procedimiento inspector. La interpretación jurisprudencial auténtica y única del art. 140 LGT: Cosa juzgada administrativa versus la *reformatio in peius*», *op cit.*

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

Nos encontramos con resoluciones de los tribunales económico-administrativos, en las que se anulan las liquidaciones de los órganos de gestión, al indicarse en ellas que no son deducibles determinados gastos, porque no se ha demostrado la veracidad de las operaciones, en las que exigen que se soliciten movimientos de cuentas bancarias o justificantes de pago, cuando estos documentos no pueden ser solicitados por los órganos de Gestión Tributaria.

Se puede citar la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 22-2-2013 (Reclamación 28/15321/11), Concepto: Impuesto sobre el Valor Añadido, en la que se discutía la deducción de unas cuotas soportadas de IVA.

En esta Resolución se indica que para deducir las cuotas (según diferentes pronunciamientos del TEAC), se distinguen dos exigencias:

- exigencia material: existencia del propio derecho con motivo de la realización efectiva de las operaciones que lo otorgan, y, por otro lado,
- exigencia formal: cumplimiento de los requisitos formales que se establecen en la normativa reguladora del impuesto para poder ejercitar el derecho a deducir.

Se hace referencia a la Resolución de 3-12-2003 (R.G. 4130-02), que ya disponía que «la cuestión de la realidad de la prestación de las operaciones es cuestión distinta de la pura formalidad de emitir la factura por una sociedad, y que es la entidad que deduce las cuotas de IVA quién ha de acreditar la realidad de la operación».

El TEAR, después de analizar toda la operación e insistir en que lo que realmente es importante, es demostrar la veracidad de la operación, aunque la Administración había probado que la entidad que emitía las facturas:

- Carecía de actividad en el periodo.
- No tiene estructura económica (bienes muebles e inmuebles y personal empleado).
- Solo de aportaban las facturas recibidas y algunos justificantes de medios de pago.

El TEAR acaba fallando que:

«Dentro de la documentación aportada nos encontramos con movimientos financieros que amparan las facturas objeto de controversia, el órgano de Gestión no requirió a terceros información sobre ellos, por lo que no incurrió en un exceso en la atribución de sus facultades, pero resulta obvio que para comprobar la veracidad de las manifestaciones vertidas en el acuerdo de liquidación debería, específicamente, haberse examinado los movimientos financieros como elemento de prueba relevante para determinar la realidad de las operaciones.

El hecho de regularizar la situación tributaria del contribuyente sin analizar dichos movimientos, ha ocasionado dos consecuencias: la falta de acreditación de lo pretendido por la Administración, y la imposición de una situación de indefensión al sujeto pasivo, porque el examen de los mismos junto con las otras pruebas se podría haber comprobado la veracidad y procedencia de sus alegaciones.

En consecuencia, la liquidación provisional anulada, no solo por la indefensión generada, sino también porque la Oficina gestora, en el procedimiento de comprobación limitada que lleva a cabo, no podía requerir a terceros los movimientos financieros, prueba relevante para determinar la deducibilidad de las facturas objeto de la controversia».

El TEAR anula la liquidación provisional impugnada.

En este criterio del TEAR, hay que tener en cuenta dos cuestiones:

- Los órganos gestores no pueden requerir a terceros movimientos financieros en un procedimiento de comprobación limitada, ni tampoco los podría haber pedido los órganos de Inspección si utilizan este procedimiento.
- *Se puede comprobar lo ya comprobado*, dentro de un procedimiento en el que se efectúen *actuaciones distintas y más amplias*, como pueden en este caso, solicitar información sobre movimientos financieros para determinar la veracidad de las operaciones, pero dentro de un procedimiento inspector.

Esta Resolución, ya está indicando que, aunque se haya producido una comprobación y una resolución en un procedimiento de comprobación limitada, con otras actuaciones más amplias, se pueden comprobar los mismos hechos, simplemente pidiendo movimientos bancarios y justificantes de cobros y pagos, lógicamente no dentro de otro procedimiento de comprobación limitada, sino dentro de un procedimiento inspector.

En cualquier caso, en esta Resolución, el TEAR indica que la Administración no ha probado la inexistencia de las operaciones, cuando realmente se ha comprobado que la entidad no tiene estructura económica, no realiza operaciones durante el ejercicio y no tiene empleados, sino que solamente emite facturas, (un caso aparente de facturas falsas).

Igualmente mantiene que se ha producido indefensión al obligado tributario, indefensión que es cuestionable, porque el obligado tributario podría haber aportado todo tipo de pruebas, entre ellas, los movimientos financieros, los cuales no están excluidos de que sean aportados en un procedimiento de comprobación limitada, ya que no forman parte de la contabilidad y que el obligado tributario no aportó.

Al final el TEAR, anula la liquidación para que se inicie un procedimiento inspector, que llevará a la misma conclusión una vez solicitados los movimientos financieros, movimientos que probablemente no existan, y aunque existan nunca se va a poder determinar el destino de los mismos, ya que se están haciendo pagos a una entidad por unos servicios que no puede prestar puesto que no tiene medios para prestarlos ni los subcontrata.

Sobre este asunto ya existía una Resolución del TEAC de 3 de febrero de 2010 (RG 358/2009) dictada en resolución de recurso de alzada para unificación de criterios interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

Dicho criterio se ha introducido en la LGT con la modificación establecida en el artículo 106, al indicar que:

«4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones».

Se da menos valor a la factura, al indicarse que no es prueba suficiente respecto a la realidad de las operaciones, sino que cuando la Administración tenga dudas fundamentadas sobre las operaciones, mediante pruebas obtenidas por la Administración, será el obligado tributario el que tiene que aportar las pruebas de la realidad de las operacio-

nes, pudiendo el obligado tributario presentar como medios, cualquiera admitido en derecho, lógicamente, además de las facturas, deberá aportar como mínimo la contabilidad, los movimientos financieros, y la Administración podrá contrastar estos movimientos financieros con el tercero.

En este caso, la Administración tenía suficientes dudas fundamentadas, ya que comprobó que no se ejercía actividad, que no tenía estructura económica para prestar los servicios (medios materiales ni humanos). En un procedimiento de comprobación limitada, tampoco se podrían contrastar estos movimientos con terceros, ni solicitar información a terceros, pero al obligado tributario le correspondía demostrar la realidad de las operaciones.

Hay que tener claras las limitaciones respecto a la solicitud de información que se puede efectuar dentro de un procedimiento de comprobación limitada, son las recogidas en el artículo 136 de la LGT:

«d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes».

Es decir, exclusivamente se puede solicitar la información que los terceros estén obligados con carácter general a suministrar, que va a ser la indicada en los artículos 93 y 94 de la Ley y artículos 30 a 54 del Reglamento de aplicación de los Tributos.

Excepto:

«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».

3.6. Doctrina sobre la preclusividad en el procedimiento de comprobación limitada

Hay diversidad de sentencias (34) y resoluciones de Tribunales Económico Administrativos (35) que analizan la preclusividad del procedimiento de comprobación limitada, pero posiblemente la más importante y la que ha dado lugar a innumerables artículos (36)

(34) Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Recurso 16090/2008, de 27-10-2010.

(35) Resolución T.E.A.C. de 16-4-2009 y Resolución T.E.A.C. de 20-12-2007.

(36) RAMÍREZ OLLERO, J. I. (2014): «Efectos preclusivos de las resoluciones de procedimientos de comprobación limitada (STS 22-9-2014)», *ECJ Leading Cases*, 24-10-2014, <https://ecjleadingcases.wordpress.com/2014/11/27/video-completo-la-reforma-del-procedimiento-de-gestion-en-el-anteproyecto-de-ley-general-tributaria/>

GARCÍA DíEZ, C. (2014): «Eficacia preclusiva de las liquidaciones provisionales resultantes del procedimiento de comprobación limitada», *Derecho Blog UDIMA*, disponible en <http://blogs.udima.es/derecho/eficacia-preclusiva-de-las-liquidaciones-provisionales-resultantes-de-procedimientos-de-comprobacion-limitada-articulo-140-1-lgt-sentencia-del-tribunal-supremo-de-22-de-septiembre-de-2014-recurso-d/>

RIVAS PINO, A. (2014): «El TS impide a Hacienda inspeccionar asuntos ya investigados», *Estudio Jurídico Almagro*, disponible en <http://www.eja.es/tribunal-supremo-prohibe-hacienda-inspeccionar/>

y comentarios es la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2014, recurso de casación nº 4336/2012, *Isabena Obras y Construcciones S.A* (37).

El Tribunal Supremo en esta Sentencia, analiza y resuelve el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado frente a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de noviembre de 2012, recurso 72/2010.

La entidad recurrente en la instancia, razona la nulidad de los acuerdos liquidadores y sancionadores impugnados por vulneración del artículo 140.1 de la LGT, habida cuenta de *la previa existencia de sendos procedimientos de comprobación limitada* incoados, por la Dependencia de Gestión Tributaria competente, *que culminaron con sus respectivas liquidaciones provisionales, referidas al mismo concepto* (Impuesto de Sociedades), *períodos impositivos* (2003 y 2004) *y objeto de comprobación* (deducción por la reinversión de beneficios extraordinarios), que la regularización inspectora ahora recurrida.

A la vista de los hechos que se indican en estas Sentencias, y teniendo en cuenta la normativa, que es suficientemente clara, este expediente no debió llegar a los Tribunales. En él se va regularizando mediante distintos procedimientos, todos de comprobación limitada o de inspección con carácter parcial la procedencia de la «deducción por la reinversión de beneficios extraordinarios», inmueble a inmueble, cuando la Administración en el primer procedimiento de comprobación que efectuó de dicha deducción, tenía conocimiento de todos los hechos y regularizó un único inmueble, sin comprobar el resto de ellos, comprobándolos posteriormente pero sin que aparecieran nuevos hechos no conocidos, ni efectuar ningún tipo de actuaciones de investigación o comprobación para tener conocimiento de ellos.

La Audiencia, en el Fundamento Jurídico segundo, pone como ejemplo la comprobación de los «ingresos» en una sociedad ciñéndose a los «ingresos financieros». Indudablemente, por el sentido de la lógica, si se comprueban ingresos financieros se deben comprobar todos. No tendría sentido ir comprobando los ingresos financieros de cada cuenta financiera en distintos procedimientos, salvo que expresamente se indicara en la comprobación que lo que se pretende comprobar es una determinada operación por su complejidad.

Esta misma interpretación es la que realiza en el caso de «deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios» en su conjunto, indicando que este es el objeto de la actuación inspectora limitada, sin que el hecho de que la Inspección se haya centrado en un determinado elemento del inmovilizado, pueda suponer que la exclusión de dicha comprobación de la «deducción» aplicada por la entidad en relación con otros de los elementos que configuran el ajuste por esa «deducción» aplicada por la entidad en relación con otros de los elementos que configuran el ajuste por esa deducción inicialmente no comprobados pero que estaban a disposición de la Inspección, permitiendo posteriores comprobaciones con la totalidad de la deducción sustentada en la existencia de otras transmisiones que no fueron comprobadas por la inspección y que configuraban el referido concepto fiscal.

La sala de la Audiencia Nacional considera que esta interpretación no puede sostenerse por los siguientes motivos:

«Primero: El ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del concepto impositivo al que se acota la comprobación inspectora, practicándose una liquidación provisional cuyos efectos se despliegan en la posterior, si así se produce, comproba-

(37) CORONADO SIERRA, M. (2015): «Los efectos preclusivos derivados de actuaciones de comprobación limitada (interpretación del art.140.1 LGT)», *op. cit.*

ción de carácter general(...). Por ello no puede entenderse que el carácter limitado de la comprobación de la deducción por inversiones, ampare la comprobación individualizada de cada uno de los elementos del inmovilizado, de forma que, comprobando uno, puede comprobarse los otros, de forma que ese mismo concepto fiscal sea objeto de continuas regularizaciones con el argumento de que el carácter limitado de cada una de las actuaciones inspectoras así lo permiten».

«Segundo: (...) no puede permitirse la comprobación limitada de un concepto impositivo que ha sido objeto, a su vez, de otra comprobación limitada, pues supondría acudir a un mecanismo de revisión no contemplado por la norma procedimental, y a extramuros del procedimiento de revisión (...)».

«Tercero: (...) esa actuación atenta contra el procedimiento de seguridad jurídica, al mantener en situación de inquietud tributaria al sujeto pasivo y pendiente de posibles comprobaciones limitadas en tropel hasta agotar la plenitud del elemento impositivo regularizado».

A esta inquietud ya hacía referencia TEJERIZO LÓPEZ, cuando hablaba del «temor» que podía tener el contribuyente porque la regularización no era completa, que se ha comentado anteriormente (38).

La propia Audiencia, indica que el artículo 140.1 debe interpretarse como norma que establece el carácter preclusivo del procedimiento de comprobación limitada, pues lo que ordena es que, «no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado».

En consecuencia: el concepto «deducción por reinversión de beneficios extraordinarios» no puede ser regularizado y volverse a liquidar ni en una posterior comprobación de carácter parcial, ni en una de carácter general que se pudiera practicar por el resto de los demás conceptos impositivos no comprendidos en el ámbito de la comprobación limitada.

Por su parte el Tribunal Supremo en el fundamento jurídico tercero indica:

«es designio, (...), del legislador que lo comprobado (o inspeccionado) limitadamente, y que ha dado lugar a una liquidación provisional, no pueda ser objeto de nueva regularización».

Pero enunciando la salvedad que la propia LGT regula. Es decir, salvo:

«que en un procedimiento de comprobación limitada o procedimiento inspector se descubran nuevos hechos o circunstancias que procedan de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución».

Pero, ¿cómo pueden aparecer estos nuevos hechos o circunstancias?

- Por la actividad investigadora de la Administración, relativa a dicho concepto impositivo, actividad investigadora para la que sí está legalmente autorizada la propia Administración. Hechos que no constaban en la declaración del obligado tributario y no se conocían por la Administración en el momento de la comprobación.
- Luego lo importante, es que «aparezcan nuevos hechos o circunstancias no declaradas en la autoliquidación por el obligado tributario y no conocidos por la administración en el momento de la comprobación».

(38) TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2005): «Los procedimientos de gestión tributaria», *op. cit.*

Como *conclusión* de estas sentencias se deduce que:

- El procedimiento de comprobación limitada es una modalidad de los procedimientos de Gestión Tributaria que también puede ser utilizado para comprobaciones por la Inspección de los Tributos.
- Lo comprobado limitadamente o inspeccionado parcialmente, que ha dado lugar a una liquidación provisional no puede ser objeto de nueva regularización.
- Salvo que se obtengan nuevos hechos en actuaciones distintas de las que fueron objeto de la comprobación limitada.
- Entendiendo por «*actuaciones distintas*»: todas aquellas que superen las limitaciones en actuaciones que tiene el procedimiento de comprobación limitada, recogidas en el artículo 136.2 de la LGT en el que solo se pueden comprobar.
- El concepto «*actuaciones distintas*», sólo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada (...).
- *El objeto*: ha de ser hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.
- *En cuanto a los medios*: deben consistir en el examen de los datos consignados por los obligados tributarios o a disposición de la Administración.

Por tanto, el Tribunal Supremo finalmente mantiene la «preclusividad» de las liquidaciones provisionales resultantes de los procedimientos de comprobación limitada, cuando existe una regularización provisional sobre un determinado *concepto impositivo* y prohíbe una actuación comprobadora posterior sobre el mismo «*elemento de la obligación tributaria*» que ya fue analizado, siempre que en ese primer procedimiento la Administración Tributaria ya contara con toda la información necesaria para regularizar.

El Tribunal no admite *fraccionar* en posibles actuaciones posteriores el elemento de la obligación tributaria comprobado en el primer procedimiento, so pena de vulnerar el artículo 140.1 de la LGT y, por ende, socavar el principio constitucional de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE).

Las liquidaciones provisionales resultantes de procedimientos de comprobación limitada sólo permitirán actuaciones (de gestión o de inspección) posteriores respecto al objeto ya regularizado cuando traigan causa del descubrimiento de «nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas» (artículo 140.1 LGT). Y ello sólo ocurrirá con «la aparición de nuevos datos no hechos constar en la autoliquidación» (Sentencia de instancia, Fundamento Segundo), pero no se pueden comprobar hechos ya comprobados sin que existan nuevos datos. Efectivamente tal como indica MÁRQUEZ SILLERO (39), en la conclusión cuarta «Las resoluciones con que finalizan los procedimientos de comprobación limitada, con o sin exigencia de responsabilidad, producen los efectos preclusivos de la cosa juzgada formal y material. El obligado tributario no puede ser objeto de un sucesivo procedimiento inspector correctivo del anterior de comprobación limitada, ni se puede incluir como objeto en otro iniciado, lo que ya fue comprobado, calificado y resuelto, con o sin responsabilidad, en una comprobación limi-

(39) MÁRQUEZ SILLERO, C. (2014): «La comprobación limitada y el procedimiento inspector. La interpretación jurisprudencial auténtica y única del art. 140 LGT: Cosa juzgada administrativa versus la *reformatio in peius*», disponible en <http://boletinjuridicogtt.es/la-comprobacion-limitada-y-el-procedimiento-inspector-la-interpretacion-jurisprudencial-autenticay-unica-del-art-140-lgt-cosa-juzgada-inspector-la-interpretacionjurisprudencial-autentica-y-unica-2/ID>

tada anterior con efecto de la cosa juzgada, reconocido por la doctrina y abundante jurisprudencia».

La Sentencia es bastante aclaratoria respecto a las actuaciones que debe seguir la Administración en los procedimientos de comprobación limitada y de inspección, aunque como se ha indicado anteriormente, estos criterios están suficientemente claros en la normativa y son conocidos por la Administración, aunque en determinadas actuaciones no se hayan aplicado correctamente.

Según CORONADO SIERRA (40), «De confirmarse esta doctrina y los efectos que de ellas se derivan, la Administración tributaria deberá actuar con mayor rigurosidad a la hora de elegir el procedimiento tributario apropiado para comprobar la correcta tributación derivada de un hecho imponible, a la vista de la naturaleza del mismo y de las facultades que puede desplegar en cada procedimiento».

No es que se tenga que confirmar esta doctrina, sino que el artículo 140.1 de la LGT siempre ha querido decir esto. Nos estamos encontrando y nos seguiremos encontrando con sentencias y resoluciones en este mismo sentido.

Hay que hacer notar que todas estas sentencias se refieren a comprobaciones que se han efectuado sobre ejercicios cercanos a la aprobación de la Ley 58/2003, General Tributaria, en la que se modifican los procedimientos de gestión tributaria que introduce el procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada y quizás, en el momento de la entrada en vigor de dicha LGT, no se tuvieran claros dichos preceptos, porque en la propia normativa no se aclaran, ni tampoco ningún tribunal los ha aclarado suficientemente.

De tal forma, que los órganos de la Administración Tributaria, no fueran conscientes de las consecuencias de las actuaciones llevadas a cabo en un procedimiento de comprobación limitada de cara a un futuro procedimiento de comprobación, ya fuera inspector o de comprobación limitada.

Actualmente, con la experiencia y la doctrina estos criterios están claros, aunque esta Sentencia del Supremo haya venido a aclararlos aún más. La Administración Tributaria conoce los efectos de la «preclusividad» del procedimiento de comprobación limitada, existiendo una coordinación entre los órganos encargados de gestión y de inspección de cara a posibles comprobaciones que pudieran menoscabar las actuaciones posteriores.

Como ya se ha indicado, esta actuación no debería haber llegado hasta el Tribunal Supremo, sino que debería haber sido modificada por la propia Administración.

Sin embargo, la Sentencia podría haber ido más lejos y haber aclarado dudas que aún quedan pendientes, y es la determinación del «elemento de la obligación tributaria», concepto que no aclara y que puede dar lugar a distintas interpretaciones.

En el caso que analiza, indica que el elemento es la «deducción por reinversión de beneficios extraordinarios», pero existen dudas en la determinación de dicho elemento en cada impuesto.

Veamos algunos ejemplos:

- En el IRPF, los elementos, ¿son los distintos tipos de renta que integran la base imponible: rendimientos del trabajo personal, rendimientos de capital mobiliario,

(40) CORONADO SIERRA, M. (2015): «Los efectos preclusivos derivados de actuaciones de comprobación limitada (interpretación del art.140.1 LGT). (Análisis de la STS de 22 de septiembre de 2014, rec.núm.4336/2012.» *op. cit.*

rendimientos del capital inmobiliario, ganancias de patrimonio?, ¿o se pueden desagregar dichos elementos en otros más concretos?

- En el Impuesto sobre Sociedades, ¿los elementos son los distintos tipos de ingresos, los distintos tipos de gastos (amortizaciones, financieros)?
- Y en el IVA donde solo hay cuotas devengadas y cuotas soportadas, ¿cómo se pueden desagregar los elementos sin tener que acudir a una comprobación completa de todo el concepto tributario?

En el procedimiento inspector, cuando es de alcance general se incluyen todos los elementos de la obligación tributaria y cuando es de alcance parcial, se indica específicamente qué se va a comprobar.

Luego en un procedimiento de comprobación limitada, lo que vamos a tener que determinar como elemento de la obligación tributaria a comprobar, se va a tener que enumerar en el «alcance», por supuesto teniendo en cuenta la no fragmentación de determinados elementos.

Es de especial importancia cuando se inicia un procedimiento de comprobación limitada indicar el alcance de la comprobación, y en la resolución del mismo, indicar el alcance, las actuaciones realizadas y los hechos comprobados.

A este respecto cabe citar una reciente resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Reclamaciones 29/00442/2015 y 29/02176/2015, de fecha 26-5-2016, por el concepto de IRPF.

La Administración inicia un procedimiento de comprobación limitada a un no declarante del IRPF. Se inicia mediante una propuesta de liquidación en base a los datos que obran en poder de la Administración y se le notifica al interesado dicha propuesta, finalizando el procedimiento con una liquidación provisional que es recurrida por el obligado tributario.

El TEAR, después de analizar el procedimiento anula la liquidación provisional, indicando que se ha excedido el alcance fijado en la propuesta por la que se iniciaba el procedimiento de comprobación limitada, ya que en este caso concreto en la propuesta con la que se iniciaba el procedimiento de comprobación limitada se le comunicaba que: «El alcance de este procedimiento se circunscribe a la no presentación de su declaración. En concreto: Constatar que, con los datos de que dispone la Administración, usted está obligado a presentar declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

El alcance consistía en constatar si estaba obligado a presentar declaración del impuesto y no determinar los rendimientos de la actividad ni demás elementos de la obligación tributaria y efectuar una liquidación provisional.

Luego el punto más importante es determinar perfectamente qué es lo que se quiere comprobar dentro del procedimiento de comprobación limitada, para luego evitar excesos en el alcance del mismo.

En este caso, la Administración, si quería comunicar al contribuyente que según los datos que obraban en su poder, estaba obligado a presentar declaración, sin entrar a analizar la veracidad de dichos datos, debería haber utilizado el procedimiento establecido en los artículos 153 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, relativo a «Control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos».

Sin embargo, la Administración conocía hechos imponibles no declarados y pretendía comprobar dichos hechos, por lo que en el alcance de la comprobación, debía haber indicado, no solo que el contribuyente estaba obligado a presentar declaración, sino que pretendía comprobar la veracidad de los datos no declarados mediante el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, delimitando perfectamente los hechos que se querían comprobar.

3.7. Otras modificaciones introducidas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria

Volviendo al tema que nos ocupa, sobre la preclusividad de los procedimientos de comprobación limitada, según la exposición de motivos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los objetivos esenciales que persiguen las modificaciones son los siguientes:

- Reforzar la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios, como de la Administración, regulando clara y sistemáticamente los procedimientos tributarios.
- Incrementar la eficacia administrativa, mediante un mejor aprovechamiento de los medios de los que dispone la Administración.
- Hacer un sistema tributario más justo y eficaz.

Esta Ley, ha efectuado dos modificaciones importantes, respecto a los procedimientos en general:

1) El artículo 115, incluido dentro de la Sección 6ª Potestades y funciones de comprobación e investigación, relativa a toda la Administración, en su redacción anterior, ya indicaba que:

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

Con la modificación efectuada, se aclara dicha comprobación al indicar que:

«(...) a cuyo efecto dicha comprobación e investigación se podrá realizar aún en el caso de que la misma afecte a periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubiesen prescrito. (...)».

En el apartado 2, indica que la Administración, calificará los hechos, actos o negocios realizados con independencia del ejercicio o periodo en el que se realizaron:

«(...) 2. En el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó».

Para reforzar los derechos a comprobar e investigar de la Administración, se incluye un nuevo artículo 66, bis, dentro de la Sección 3ª dedicada a la prescripción.

«1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente».

Con esta nueva modificación, la prescripción no juega para las actuaciones de comprobación e investigaciones que lleve a cabo la Administración Tributaria, sin límite alguno, siempre que afecten a hechos de ejercicios no prescritos que se estén comprobando.

Sí se establece un límite para comprobar bases imponibles negativas, cuotas compensadas, deducciones aplicadas o pendientes de compensar o aplicar. Este límite para comprobar es de 10 años.

«2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones. (...)».

Esta potestad ya estaba recogida en el artículo 25.5 del. Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con mayor amplitud ya que indicaba que:

«5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron».

La nueva Ley el Impuesto sobre Sociedades Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su 26.5, sigue manteniendo que:

«5. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil».

Como indican algunos autores (41), «el legislador distingue expresamente entre el derecho de la Administración a liquidar, que se sigue rigiendo por las reglas de la prescripción del artículo 66, y el derecho a comprobar e investigar, que por regla general no está sujeto a prescripción, con excepción del caso de comprobación de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, [...]».

Las modificaciones introducidas en la LGT, atribuyen amplias competencias a la Administración, (y cuando habla de Administración no distingue órganos de gestión ni de inspección, sino se refiere a la Administración Tributaria), para comprobar e investigar hechos sin límite de tiempo, siempre que afecten a hechos que se están comprobando y que se puede liquidar. Esto hace que la Administración, aunque haya comprobado unos hechos mediante un procedimiento de comprobación limitada, puede investigar sobre los hechos que se regularizaron en dicha comprobación.

(41) ARANZADI INSTITUCIONES (2017): *Practicum Procedimientos Tributarios 2017*, BIB 2016/10038.

En dicha investigación se van a efectuar siempre «actuaciones distintas» a las que se efectuaron en el procedimiento de comprobación limitada, no tiene sentido comprobar lo ya comprobado, siempre va a ser una investigación más amplia que la anterior. Si de dichas investigaciones, surgen «nuevos hechos» que no eran conocidos en la primera comprobación, se va a poder efectuar una nueva regularización de la situación tributaria.

Pongamos un ejemplo:

La sociedad A presenta una declaración del IVA, de un determinado periodo, en el que solicita la devolución del saldo a su favor. Los órganos de Gestión, inician un procedimiento de comprobación limitada, cuyo alcance es «comprobar que la autoliquidación presentada coincide con las facturas contabilizadas en los libros registros exigidos y que dichas facturas cumplen todos los requisitos formales». Como consecuencia de ellos se comprueba que es correcto y se dicta resolución emitiendo la devolución solicitada.

Posteriormente, por parte de los órganos de Inspección se inicia un procedimiento inspector de la sociedad B. De las comprobaciones efectuadas, se determina que la sociedad B ha facturado a la sociedad A en el periodo que ya había sido objeto de una comprobación limitada, por unos servicios que no estaban relacionados con su actividad y que en la factura estaban mal detallados.

¿Se podría iniciar un procedimiento inspector en la sociedad A para comprobar la afectación a la actividad de estos servicios prestados por la sociedad B?. La respuesta es afirmativa. Se han efectuado «actuaciones distintas», ya que se ha comprobado e investigado a otra sociedad que prestaba servicios a la sociedad A y se han descubierto «nuevos hechos» que no eran conocidos por la Administración cuando efectuó la primera comprobación.

La «nueva regularización» que surja del procedimiento inspector, tiene que estar suficientemente motivada, haciendo referencia a las actuaciones que se efectuaron en su día en el procedimiento de comprobación limitada, a las nuevas actuaciones que se han efectuado dentro del procedimiento de inspección y a los nuevos hechos que se han descubierto.

Como indica CORONADO SIERRA (42) «no hay que olvidar que corresponde a la Administración la carga de probar que efectivamente se han realizado «actuaciones distintas», de las que han resultado hechos y circunstancias novedosas que justifican la práctica de una nueva liquidación (...) para lo cual resulta fundamental que, conforme hemos visto en el artículo 139.2 de la LGT, la resolución que finalice el procedimiento de comprobación limitada describa las actuaciones efectivamente realizadas».

4. CONCLUSIONES

De todo lo anteriormente expuesto y a la vista de la normativa reguladora y la doctrina administrativa, se pueden sacar las siguientes conclusiones respecto al procedimiento de comprobación limitada:

- El procedimiento de comprobación limitada es el procedimiento más utilizado por los órganos de Gestión tributaria para las comprobaciones masivas que efectúan, considerando en todo caso las limitaciones que tiene este procedimiento las cuales ya han sido analizadas.

(42) CORONADO SIERRA, M. (2015): «Los efectos preclusivos derivados de las actuaciones de comprobación limitada (interpretación del art. 140.1 de la LGT)», *op. cit.*

- El art. 140.1 de la LGT, regula la «preclusividad» de las regularizaciones efectuadas mediante un procedimiento de comprobación limitada, indicando que, si se ha efectuado una regularización de unos hechos o situaciones, no se pueden regularizar de nuevo en un procedimiento de comprobación limitada o inspector, salvo que aparezcan *nuevos hechos* no conocidos por la Administración que se han obtenido por *actuaciones distintas* de comprobación o investigación.
- La LGT no permite que en este procedimiento se solicite la contabilidad por parte de la Administración, pero sin embargo, permite que el contribuyente aporte sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente, al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones. La Administración puede examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga.
- El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección. Luego se está reconociendo que en un procedimiento inspector se pueden comprobar las mismas operaciones y se entiende que está eliminando la preclusividad de comprobar lo ya comprobado.
- Las modificaciones introducidas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, permiten a la Administración, dentro de un procedimiento inspector, comprobar todo tipo de hechos, incluso de periodos prescritos, siempre que afecten al periodo que se está comprobando.
- Por tanto, la Administración Tributaria tiene competencias para investigar y comprobar mediante un procedimiento de inspección, con amplias facultades, que no limita la investigación, comprobación, solicitud de contabilidad y de cualquier tipo de documentos, de los hechos comprobados en un procedimiento de comprobación limitada.
- La Administración puede investigar de nuevo «las operaciones regularizadas en un procedimiento anterior de comprobación limitada» mediante *actuaciones distintas*, para ello, tienen competencias superiores a las permitidas en un procedimiento de comprobación limitada, y asimismo puede comprobar si existen «*nuevos hechos*» que no conocía en el momento de la regularización, o que no habían sido declarados por el obligado tributario.
- Se van a considerar *actuaciones distintas*, cualquier actuación permitida dentro del procedimiento de comprobación limitada en el artículo 136 de la LGT, pero que no se realizaron en el anterior procedimiento, o cualquier actuación que no se puede realizar dentro de dicho procedimiento, pero que se puede efectuar dentro de un procedimiento inspector, con mayores competencias, como puede ser analizar completamente la contabilidad del obligado tributario.
- De esas actuaciones distintas, se pueden descubrir «*nuevos hechos*» no conocidos por parte de la Administración en la anterior comprobación.
- Si se dan las dos condiciones: *actuaciones distintas* y descubrimiento de «*nuevos hechos*», la Administración va a poder efectuar, una nueva regularización completa de la situación, si procede.
- La Administración está obligada a efectuar una regularización completa de la situación del obligado tributario. Esta regularización debe efectuarse tanto si es favorable para el obligado tributario, configurándose, así, como un derecho, como si

es desfavorable, pues la Administración está obligada a cumplir con los principios constitucionales.

- El procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento eficaz para comprobaciones rápidas por parte de los órganos de Gestión, pero es un procedimiento que no permite efectuar una regularización completa respecto a todos los conceptos tributarios a los que afectan los hechos comprobados.
- Esta imposibilidad de no efectuar una regularización completa produce inseguridad jurídica al administrado, y una ineficacia para la Administración, que no puede cumplir con sus principios constitucionales. Se pueden regularizar determinadas operaciones de algunos impuestos en los que no es necesario llevar contabilidad (IVA, IRPF) poniendo de manifiesto irregularidades que afectan a otros (Impuesto sobre Sociedades), y que quedan sin regularizar. Por tanto, ineficacia para la Administración e inseguridad jurídica para el obligado tributario, como indica el Tribunal Supremo, crea «*inquietud tributaria al sujeto pasivo*».
- El procedimiento de comprobación limitada debería modificarse para eliminar lo anteriormente indicado, en lenguaje vulgar, es un procedimiento de «quiero y no puedo», eliminando las limitaciones y dotándole de mayores competencias para que los órganos de Gestión tributaria, que son los que efectúan las comprobaciones masivas, puedan efectuar una regularización completa de los hechos comprobados del obligado tributario en todos los impuestos que le afecten, y a su vez dar garantías de que no se le va a comprobar de nuevo, salvo que aparezcan nuevos hechos no conocidos por la Administración en el momento de la comprobación o no declarados por el obligado tributario.
- La preclusividad, por tanto, juega exclusivamente en el caso de una regularización efectuada de unos hechos mediante un procedimiento de comprobación limitada, dichos hechos no pueden ser comprobados de nuevo mediante este nuevo procedimiento, teniendo en cuenta que en el alcance del procedimiento se ha de indicar el «objeto» que se va a comprobar y los elementos del mismo, no pudiendo separar las operaciones de este objeto. Si se comprueban los Rendimientos del Trabajo personal, Rendimientos de Capital Mobiliario, Rendimientos de Capital Inmobiliario, en IRPF, no se puede comprobar uno a uno, sino todos, por la regla de la lógica no se deben comprobar los intereses devengados por cada cuenta financiera una a una en comprobaciones sucesivas, o como se indica en la Sentencia del TS cada inmueble del inmovilizado uno a uno.
- En la práctica, la Administración Tributaria suele utilizar de modo correcto el procedimiento de comprobación limitada, aunque siempre se puedan dar casos aislados de incumplimiento pero que en ningún caso se pueden generalizar. De hecho, las actuaciones que se efectuaron por la Administración Tributaria, en el caso que se ha analizado en este artículo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2014, recurso de casación nº 4336/2012 (Isabena Obras y Construcciones S.A.), no deberían haber llegado hasta el Alto Tribunal, sino que la normativa ya era lo suficientemente clara para determinar qué actuaciones se deberían haber efectuado en este caso.
- Aunque no sea objeto de este artículo, sí puede adelantarse como conclusión que la Ley General Tributaria debería regular de forma separada, por un lado las propias «*actuaciones gestoras*» de la Administración, y por otro, los «*procedimientos de comprobación*», los cuales no deberían estar adjudicados a los órganos de gestión ni a los de inspección, sino a «*órganos de comprobación*», los cuales, sin limitación de competencias, aplicarían en cada caso el procedimiento correspondiente en función de la actuación que estuvieran llevando a cabo, de esta forma se evita-

rían muchos litigios puramente procedimentales que actualmente existen entre la Administración y los obligados tributarios.

BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTÍNEZ, F. (2014): «Los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada: cuestiones problemáticas y propuestas de reforma», *Crónica Tributaria*, nº 153.
- ARANZADI INSTITUCIONES (2017): *Practicum Procedimientos Tributarios 201*, BIB 2016/10038.
- BAS SORIA, J. (2015): «El procedimiento de comprobación como procedimiento tendente a la íntegra regularización de la situación del obligado tributario (Análisis de la Resolución del TEAC de 19 de febrero de 2015, R.G. 3545/2011)», *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 387.
- CORDERO GONZÁLEZ, E. (2016): «La interrupción de la prescripción con las obligaciones conexas tras la reforma de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015», *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, núm. 170.
- CORONADO SIERRA, JIMÉNEZ JIMÉNEZ y MARTÍN DÍAZ (2008): *El procedimiento de gestión e inspección tributaria. Comentarios y casos prácticos*, 1ª Ed. CEF, Madrid.
- CORONADO SIERRA, M. (2015): «Los efectos preclusivos derivados de las actuaciones de comprobación limitada (interpretación del artículo 140.1. LGT)», *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 384.
- COTO DEL VALLE, C. (2008): *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Vol. I y II, Aranzadi, Cizur Menor.
- DELGADO PACHECO, A. (2015): «La interrupción parcial de la prescripción», disponible en [http://www.expansión.com/blog/garriges/2015/10/26/la-interrupción-parcial-de-la.html](http://www.expansión.com/blog/garriges/2015/10/26/la-interrupcion-parcial-de-la.html)
- GARCÍA BERRO, F. (2004): «La Inspección Tributaria en la nueva LGT», *Quincena Fiscal*, nº 21-22.
- GARCÍA DÍEZ, C. (2014): «Eficacia preclusiva de las liquidaciones provisionales resultantes del Procedimiento de Comprobación Limitada», *Derecho Blog UDIMA*, disponible en <http://blogs.udima.es/derecho/eficacia-preclusiva-de-las-liquidaciones-provisionales-resultantes-de-procedimientos-de-comprobacion-limitada-articulo-140-1-lgt-sentencia-del-tribunal-supremo-de-22-de-septiembre-de-2014-recurso-d/>
- GASCÓN CATALÁN, A. (2005): «Procedimiento de verificación de datos y comprobación limitada. Algunas reflexiones antes de que se produzca el desarrollo reglamentario», *Alcabala: Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, nº. 32.
- JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C. y VON RICHETTI CIRUJEDA, V. (2015): «A vueltas con los procedimientos de gestión tributaria», *Carta tributaria*, nº 3.
- MÁRQUEZ SILLERO, C. (2014): «La comprobación limitada y el procedimiento inspector. La interpretación jurisprudencial auténtica y única del art. 140 LGT: Cosa juzgada administrativa versus la *reformatio in peius*», disponible en <https://boletinjuridico.gtt.es/la-comprobacion-limitada-y-el-procedimiento-inspector-la-interpretacion-jurisprudencial-autentica-y-unica-del-art-140-lgt-cosa-juzgada-inspector-la-interpretacion-jurisprudencial-autentica-y-unica-2/>
- PATÓN GARCÍA, G. (2005a): «Un apunte sobre el modelo de comprobación tras la nueva Ley General Tributaria», *Aranzadi, Jurisprudencia Tributaria*, nº 20.

- PATÓN GARCÍA, G. (2005b): «Notas acerca de la configuración jurídica de la comprobación limitada», *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, nº 127.
- PATÓN GARCÍA, G. (2016) «Los procedimientos de gestión e inspección tras la modificación de la Ley General Tributaria», *La nueva tributación tras la reforma fiscal* (Coord. Patón García, G.), Wolters Kluwer-CISS, Madrid.
- PEÑA AMORÓS M^a. M. DE LA (2012): «Los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales derivadas de los procedimientos de comprobación en vía de gestión», *Quincena Fiscal*, nº 5.
- RAMÍREZ OLLERO, J. I. (2014): «Efectos preclusivos de las resoluciones en procedimientos de comprobación Limitada (STS 22-9-2014)», *ECJ Leading Cases*, disponible en <https://ecjleadingcases.wordpress.com/2014/10/29/jose-ignacio-ramirez-efectos-preclusivos-de-las-resoluciones-en-procedimientos-de-comprobacion-limitada-comentario-a-la-sts-22-de-septiembre-de-2014/>
- RIVAS PINO, A. (2014): «El TS impide a Hacienda inspeccionar asuntos ya investigados». *Estudio Jurídico Almagro*, disponible en <http://www.eja.es/tribunal-supremo-prohibe-hacienda-inspeccionar/>
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2005): «Los procedimientos de gestión tributaria: principales novedades», en Zornoza Pérez, J., *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid.
- VILLAR EZCURRA, M. (2016): «La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la Reforma de la Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, nº. 9.