



Universidad de Oviedo

Trabajo Fin de Máster:

***“PROBLEMAS ACTUALES DEL
PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN
LIMITADA”***

Alumna: Dña. VERÓNICA MARTINO RIVERO
Directora: Prof. Dra. EVA MARÍA CORDERO GONZÁLEZ

TRABAJO FIN DE MÁSTER
MÁSTER UNIVERSITARIO EN ABOGACÍA
Enero de 2016.

ÍNDICE

	Página
1. INTRODUCCIÓN.....	3
2. ANTECEDENTES Y REGULACIÓN ACTUAL.....	5
3. LA COMPROBACIÓN LIMITADA: A MEDIO CAMINO ENTRE LA VERIFICACIÓN DE DATOS Y EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.....	8
4. EL ÓRGANO COMPETENTE PARA EL DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO.....	11
5. ACTUACIONES A REALIZAR EN EL MARCO DEL PROCEDIMIENTO.	
5.1 Las facultades de la Administración tributaria.....	13
5.2 Las limitaciones en su actuación.....	15
6. TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO.....	23
7. LOS EFECTOS PRECLUSIVOS DE LA COMPROBACIÓN LIMITADA.....	29
8. CONCLUSIONES FINALES.....	40
9. BIBLIOGRAFÍA	44

1. INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo aborda la actual concepción del procedimiento de comprobación limitada y la problemática práctica que se genera en torno al mismo.

Se trata de un procedimiento de comprobación tributaria cuya finalidad no es otra que servir como mecanismo de control y como instrumento de lucha contra el fraude fiscal, garantizando con ello que los ciudadanos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos conforme a su capacidad económica.

Pese a su encuadre legal dentro de los denominados “procedimientos de gestión tributaria”, es el único de ellos en el que se dan una serie de particularidades: la facultad de la Administración tributaria no solo de comprobar lo declarado, sino de investigar lo no declarado; la posibilidad de referirse a las actividades económicas desarrolladas por los contribuyentes; y la atribución de efectos preclusivos a las resoluciones expresas que pongan fin al procedimiento, sin que pueda realizarse una nueva regularización de la situación tributaria del contribuyente sobre la materia objeto de comprobación.

Por ello, puede decirse que la comprobación limitada posee unas notas propias que la asemejan cada vez más a un procedimiento inspector del que, sin embargo, se diferencia por la limitación de las actuaciones que la Administración tributaria puede desarrollar en el seno del mismo.

Los problemas que se generan en la práctica derivan, de un lado, de la falta de concreción que sigue padeciendo la regulación del procedimiento, y de otro, del margen de discrecionalidad que el legislador atribuye a la Administración tributaria para optar por este u otro procedimiento, ya que no se tasan estrictamente los supuestos en que procede el inicio de cada uno de ellos sino que existen distintos niveles de comprobación de los que la Administración podrá hacer uso, con diferentes consecuencias jurídicas.

En los últimos años, la comprobación limitada ha adquirido gran relevancia práctica al existir una tendencia a la elección de este procedimiento, ya que la Administración no precisa de la realización de investigaciones tan costosas, exhaustivas y gravosas para el obligado como en una inspección, obteniendo resultados muy eficientes mediante la limitación de medios.

Con el objetivo de poder visualizar la importancia que adquiere este procedimiento sobre los principales impuestos estatales, como son el Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido, se acompañan dos gráficos en los que se puede apreciar, respectivamente, el número de liquidaciones giradas y la recaudación obtenida mediante el empleo de las actuaciones de control extensivo por parte de la Administración tributaria durante el Ejercicio 2014¹.

Gráfico 1: Número de liquidaciones giradas.

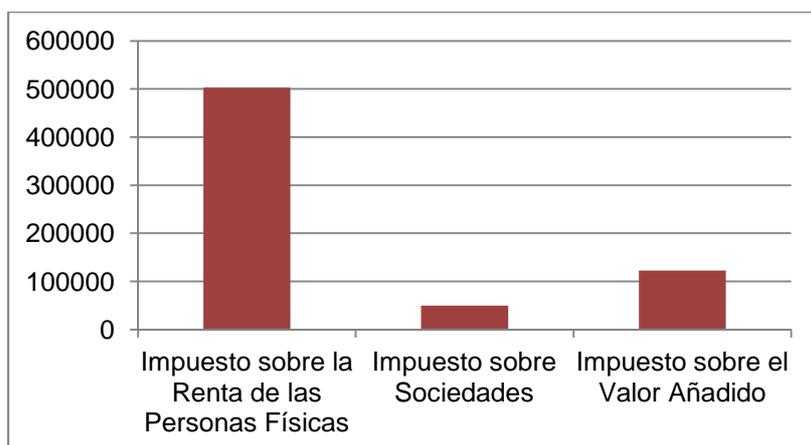
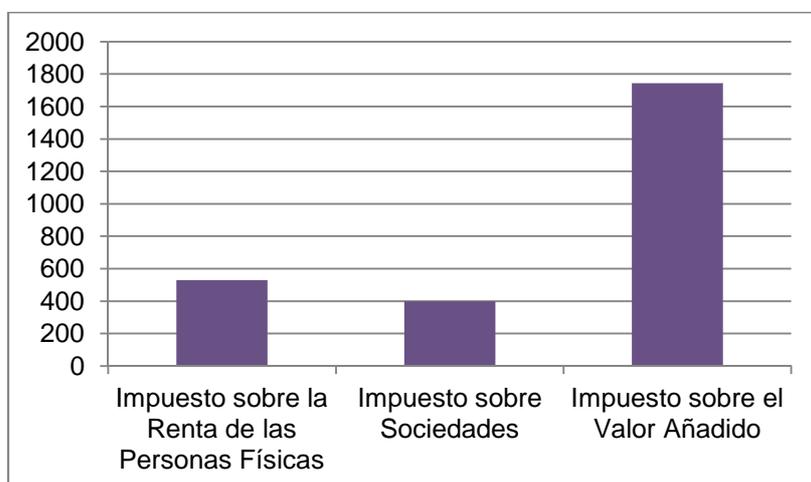


Gráfico 2: Recaudación obtenida expresada en millones de euros.



¹ Ambos gráficos son de elaboración propia y parten de los datos consignados en la última Memoria de la Agencia Tributaria del año 2014, en cuyo apartado 4.1.2 se refiere al control extensivo como mecanismo de detección de errores e incumplimientos menos complejos, basándose en procesos informáticos y en controles de tipo documental sin revisar la contabilidad mercantil del contribuyente.

2. ANTECEDENTES NORMATIVOS Y REGULACIÓN ACTUAL.

El procedimiento de comprobación limitada se encuentra regulado en la actualidad en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria², en su Título III, Capítulo III, Sección 2ª, Subsección 5ª, artículos 136 a 140 y en el 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 tributos³, en su Título IV, Capítulo II, Sección 10ª, artículos 163 a 165.

Aunque hoy día pueda decirse que se trata de una regulación más o menos amplia, no siempre ha sido así, pues ello ha sido fruto de las consecuentes aportaciones doctrinales y jurisprudenciales que fueron poco a poco haciendo reflexionar al legislador sobre las lagunas⁴ existentes en la definición de su régimen jurídico, desencadenantes de discrepancias interpretativas, y la conveniencia de otra más exhaustiva, a fin de garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes.

En un primer momento, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria⁵, se limitó a señalar en su artículo 121.Uno, una previsión relativa a que la Administración tributaria no se encontraba obligada a ajustar sus liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos. De dicho precepto, parecen desprenderse ciertas facultades liquidadoras, pero hubo que esperar a la publicación del Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y al Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para encontrar el origen de esta figura, ya que en sus artículos 160 se contienen facultades comprobadoras al permitir al órgano competente de la Administración Territorial de Hacienda Pública para recibir las declaraciones por este impuesto, practicar liquidaciones provisionales a la vista de las declaraciones presentadas y de los datos consignados en la misma.

² En adelante, LGT.

³ En adelante, RGGIT.

⁴ Aunque muchas de estas carencias normativas se han ido clarificando por la jurisprudencia y a través de las reformas legales operadas desde la implantación de este procedimiento, siguen siendo frecuentes las incertidumbres que lo rodean, que previsiblemente se verán incrementadas, como ya ha vaticinado parte de la doctrina, a consecuencia de la reciente reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que ha entrado en vigor el pasado 12 de octubre de 2015.

⁵ En adelante, LGT 230/1963.

Por lo tanto, puede verse como la regulación contenida en las normas reglamentarias va más allá de la escueta previsión contenida en la Ley. Sin embargo, con posterioridad esta facultad se ve reforzada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuyo artículo 99.º se viene a precisar que: *“Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de acuerdo con los datos declarados y los justificantes de los mismos, presentados con la declaración o requeridos por los citados órganos. De igual manera podrán girar liquidación provisional cuando de los antecedentes de que disponga la Administración se deduzca la existencia de rentas determinantes de la obligación de declarar o que no se hayan incluido en las declaraciones presentadas”*, pero exceptuándose las liquidaciones provisionales que requieran comprobación de documentación contable relativa a actividades empresariales o profesionales.

Es decir, que el germen de este procedimiento se encuentra en las distintas normativas sectoriales, y de ahí pasa a la LGT 230/1963 mediante la modificación parcial que operó en la misma la Ley 25/1995, de 20 de julio. Ésta última, ya denomina al procedimiento como “comprobación abreviada” y en su Exposición de Motivos se adelanta que pretendía *“configurar un procedimiento de comprobación abreviada de los datos e informaciones que obran en poder de la Administración tributaria, que permita, con las debidas garantías, girar liquidaciones provisionales de oficio, las cuales faciliten en la práctica la realización de controles masivos tanto de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, como de los datos existentes en las bases de datos facilitados por terceros”*.

En el artículo 123 LGT 230/1963, tras la reforma operada por la Ley 25/1995, se contemplaba este procedimiento, pero realizando únicamente tres precisiones: en primer lugar, los casos en los que la Administración tributaria podría dictar liquidaciones provisionales de oficio conforme al mismo⁶; en segundo lugar, los límites al actuar administrativo respecto al examen de la documentación contable (exclusión que sigue conteniéndose en la regulación actual, aunque con matices, como se verá

⁶ Se contemplaban tres supuestos bien diferenciados: el primero, de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismo presentados con la declaración o requeridos al efecto; el segundo, cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinante de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados, y por último, cuando, con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias, el importe de la devolución efectuada por la Administración Tributaria no coincida con el solicitado por el sujeto pasivo, siempre que concurren las circunstancias previstas en el párrafo primero (las contenidas para el primer supuesto) o se disponga de los elementos de prueba a que se refiere el párrafo segundo de este apartado (los previstos para el segundo de los supuestos).

más adelante), y, por último, un plazo de alegaciones para los interesados, o para sus representantes, no inferior a diez días ni superior a quince.

A raíz del establecimiento de este mecanismo en la LGT, la normativa reguladora de los principales impuestos estatales, vinieron a establecer remisiones al mismo en determinados supuestos: de un lado, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, en su artículo 84, facultó a los órganos de gestión tributaria para girar liquidaciones provisionales que procediesen conforme a lo dispuesto en el artículo 123 LGT 230/1963, y en idéntico sentido, el artículo 144 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, matizando este último que el empleo de esta facultad no va a impedir la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Inspección de los Tributos.

No obstante, no se trataba de un verdadero procedimiento, en sentido estricto, y ello porque en el mismo no se encontraba delimitada su iniciación, tramitación y terminación, sino que simplemente se facultaba a la Administración tributaria para dictar liquidaciones provisionales de oficio -en los términos descritos-, tras efectuar las actuaciones de comprobación abreviada. En consecuencia, no se hicieron esperar las voces, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, que pusieron de manifiesto las carencias normativas en la regulación del procedimiento (como la indeterminación de su alcance, pues la liquidación provisional dictada podría ser modificada en un procedimiento posterior⁷), y la necesidad de reforzar la seguridad jurídica del obligado. Estas deficiencias se reflejaron en el Informe para la reforma de la Ley General Tributaria de 2001, que propuso sustituir la comprobación abreviada por la actual comprobación limitada, adoptando esa denominación para configurarla como una actuación de carácter limitado frente a la comprobación amplia o inspección, y esbozando, anticipadamente, el objeto y las especialidades de este nuevo procedimiento plasmados hoy en la LGT. Es por ello, por lo que, acertadamente, sostiene RAMÍREZ OLLERO que la comprobación limitada es una comprobación abreviada mejorada⁸.

Las demandas de la doctrina y la jurisprudencia sobre la necesidad de un respaldo normativo que clarificase el alcance y los efectos de este procedimiento, tuvieron

⁷ Vid. PEÑA AMORÓS, M. M. "Los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales derivadas de los procedimientos comprobadores en vía de gestión". *Quincena fiscal*, nº5, 2012, páginas 15-29.

⁸ Vid. RAMÍREZ OLLERO, J. I. *La hacienda pública frente al contribuyente en el procedimiento de comprobación limitada*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, página 50.

reflejo en la nueva LGT y en su Reglamento de desarrollo. La Exposición de Motivos de la Ley alude a la comprobación limitada como una de sus principales novedades, destacando su papel como instrumento de control tributario. En ella se alude también a sus notas características: la limitación de las actuaciones a realizar, excluyendo la comprobación de documentos contables⁹, los requerimientos a terceros para captación de nueva información, y la realización de actuaciones de investigación fuera de las oficinas del órgano actuante, salvo lo dispuesto en la normativa aduanera o en supuestos de comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación. Estas peculiaridades se verán recogidas en el articulado de la Ley y serán las que permitan delimitar este procedimiento del resto de los de gestión tributaria y del procedimiento de inspección.

3. LA COMPROBACIÓN LIMITADA: A MEDIO CAMINO ENTRE LA VERIFICACIÓN DE DATOS Y EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.

A través del procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria, ejercita las potestades que le reconoce el artículo 115 de la LGT que, en términos generales, la faculta para comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria¹⁰.

Este procedimiento se incluye, por otra parte, dentro de los procedimientos de gestión, junto con los enunciados en los artículos 123 a 135 LGT: el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, el procedimiento iniciado mediante declaración, el procedimiento de verificación de datos y el procedimiento de comprobación de valores. La LGT, al igual que prescinde de definir qué debe entenderse por comprobación limitada, tampoco conceptúa el

⁹ Aunque con matices, como se verá más adelante, debido a la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

¹⁰ Se trata de un precepto de suma importancia, ya que además de investir a la Administración tributaria de la potestad descrita, ha sido uno de los afectados por la reforma operada por la reciente Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT (que como ya se ha señalado, entró en vigor el pasado 12 de octubre de 2015), en el sentido de que la comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, 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 la Ley que no hubiesen prescrito (relativo al derecho a determinar la deuda, exigir el pago, solicitar y obtener devoluciones), con la salvedad de los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de la Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido. Es decir, que se podrán realizar comprobaciones e investigaciones referidas incluso a periodos prescritos, siempre que hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

significado de la gestión tributaria, sino que solamente dedica su artículo 117 a listar una serie de funciones administrativas como integrantes de dicha gestión, concluyendo que también se considerará gestión tributaria la realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación¹¹.

En la regulación de los procedimientos de gestión es patente, por otra parte, el propósito del legislador de enumerarlos de menos a más gravosos, comenzando con el procedimiento de devolución y terminando por el de comprobación limitada, según las facultades de actuación que se atribuyen a la Administración.

En este punto, resulta conveniente hacer una distinción entre los principales procedimientos tributarios encaminados a la comprobación¹² y que ordenados de menor a mayor intensidad de actuaciones son: el procedimiento de verificación de datos (también denominado procedimiento de comprobación formal), el procedimiento de comprobación limitada y el procedimiento inspector (o comprobación inspectora). Solo los dos primeros son procedimientos de gestión tributaria, sin embargo, dadas las peculiaridades del procedimiento de comprobación limitada, se asemeja más al procedimiento inspector que al procedimiento de verificación de datos, con el que presenta unas claras diferencias.

En primer lugar y en lo que respecta al procedimiento de verificación de datos, su iniciación requiere de la existencia de una declaración o autoliquidación, de manera que a falta de ésta no podrá iniciarse el procedimiento¹³. Sin embargo, el procedimiento de comprobación limitada y el procedimiento inspector no prevén tal

¹¹ En este sentido, destaca JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C. "La comprobación administrativa. Atribución de competencias y estructura de procedimientos entre los órganos de gestión e inspección. Los nuevos procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada" en DE LUIS, F. y URÍA, F. *El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras. Estudios en homenaje a Enrique Piñel*. La Ley, Madrid, 2006, página 115 que estamos ante "un auténtico cajón de sastre en el que se integra todo lo que no sea inspección y recaudación". Añade PEÑA AMORÓS, M. M. *Los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada*. Dykinson, Madrid, 2014, páginas 17 y 18 que "el principio de seguridad jurídica y la claridad en la determinación de los conceptos que nos hace abogar porque la ley debía haber definido claramente lo que significan las funciones, y no de forma únicamente ejemplificativa como lo hace".

¹² No se obvia la existencia de los procedimientos de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos y del procedimiento iniciado mediante declaración, pero se prescinde de hacer alusiones a los mismos por carecer de relevancia al objeto de estudio del presente Trabajo.

¹³ La propia doctrina administrativa ha matizado que "las causas que dan origen al procedimiento de verificación de datos hacen referencia a circunstancias detectadas a través de medios informáticos o similares que se convierten así en presupuesto necesario para el inicio del procedimiento de verificación de datos, lo que no ocurre con el de comprobación limitada". Vid. TEAC, resolución de 24 de abril de 2014 (Rec. 2787/2011).

requisito ya que su iniciación está prevista para muchos otros supuestos, pudiendo la Administración tributaria descubrir hechos imponible nuevos no reflejados en la declaración o autoliquidación.

En segundo lugar, el procedimiento de verificación de datos no puede afectar al desarrollo de actividades económicas¹⁴, prohibición no contenida en el procedimiento de comprobación limitada¹⁵ y menos aún en el inspector.

Por último, y lo que es más importante desde el punto de vista del contribuyente, el procedimiento de comprobación limitada que termina por resolución posee efectos preclusivos, de manera que la Administración tributaria no va poder efectuar una nueva regularización sobre el objeto ya comprobado, 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. No obstante, el obligado tributario que se ve sometido a un procedimiento de verificación de datos no goza de esta seguridad jurídica, pues la propia Ley señala que la existencia de un procedimiento de verificación de datos no va a impedir la posterior comprobación del objeto de la misma¹⁶.

Por lo tanto, el procedimiento de comprobación limitada, resulta ser el más gravoso de los procedimientos de gestión habida cuenta de la amplitud de actuaciones con que cuenta la Administración, pero sin compartir las características del procedimiento de verificación de datos, pues la propia doctrina elaborada por el Tribunal Económico Administrativo Central¹⁷ afirma que *“el procedimiento de verificación de datos (...) 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, sólo una actividad de comprobación de escasa entidad, tal y como se afirma en la citada Exposición de Motivos,*

¹⁴ Así se prevé expresamente en el artículo 131.d) LGT.

¹⁵ Resulta ser el procedimiento de comprobación limitada el único de los procedimientos de gestión que puede entrar en el examen de las actividades económicas, aunque con la imposibilidad de examinar la documentación contable, salvo que hubiera sido aportado voluntariamente por el obligado.

¹⁶ Esta consideración es compartida por la jurisprudencia cuando reconoce que a pesar de que ambos son procedimientos de gestión tributaria, el procedimiento de verificación de datos no impide la posterior comprobación del objeto del mismo, mientras que en la comprobación limitada se descarta una nueva regularización sobre su objeto, salvo que en el de comprobación o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución que le puso fin, pues así lo plasma el artículo 140.1 en relación con el 139.2.a) LGT (*Vid.* Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia 661/2014 de 21 de Noviembre de 2014 (Rec. 15598/2013)).

¹⁷ En adelante, TEAC.

contemplando la propia LGT 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 LGT¹⁸.

Ello no implica que el procedimiento de comprobación limitada deba ser considerado como un verdadero procedimiento inspector, lo que sería un error dado su encuadre legal y la limitación de funciones en comparación con éste, sino que se trata de un procedimiento intermedio entre el de verificación de datos y la inspección, aunque como se ha visto, su regulación cada vez lo aproxima más a éste último por compartir con él su función.

No puede ser sino el supuesto de hecho ante el que se encuentre el sujeto pasivo lo que determine la realización de unas actuaciones más o menos incisivas consistentes en una mera comprobación formal de los datos en poder de la Administración, o en una verdadera comprobación material mediante requerimientos de información tanto al obligado tributario como a terceros así como el examen de sus actividades económicas¹⁹. A fin de determinar la correcta elección del procedimiento, la Administración tributaria no puede alejarse del criterio orientador del artículo 34.1.k) LGT que recoge expresamente el derecho de los obligados tributarios a que las actuaciones se lleven a cabo en la forma que les resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias²⁰.

4. EL ÓRGANO COMPETENTE PARA EL DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO.

A lo largo del trabajo me he referido a la Administración tributaria como la competente para el desarrollo de este procedimiento, sin precisar a qué órganos en concreto se les

¹⁸ Vid. TEAC, resoluciones de 19 de enero de 2012 (Rec. 1151/2011), de 23 de febrero de 2012 (Rec. 2498/2010), de 25 de octubre de 2012 (Rec. 2348/2012) y de 20 de diciembre de 2012 (Rec. 1945/2011).

¹⁹ Vid. PATÓN GARCÍA, G. "Un apunte sobre el modelo de comprobación tras la nueva Ley General Tributaria". *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº15-22, 2005, páginas 429-444.

²⁰ En la práctica se plantea el interrogante de si el desacierto de los órganos comprobadores en la elección del procedimiento lleva aparejada la nulidad o la anulabilidad del mismo. La cuestión ha sido resuelta por el TEAC, que considera que debe analizarse cada caso concreto a fin de descubrir si el procedimiento elegido por la Administración era evidentemente improcedente, incurriendo la actuación en un carácter ilícito, o si la elección del procedimiento inadecuado ha derivado de una disparidad interpretativa, dentro de unos criterios de razonabilidad, de tal manera que, falla a favor de la nulidad cuando se da el primer caso, y de la anulabilidad en el segundo. Vid. Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 9 de Junio de 2011 (Rec. 5481/2008), y TEAC, resoluciones de 28 de Noviembre de 2013 (Rec. 1535/2012), y de 21 de Mayo de 2015 (Rec. 1922/2012).

atribuye su tramitación, habida cuenta de que la propia Ley encomienda a la Administración tributaria en general las potestades y funciones de comprobación e investigación.

Ello es así porque se trata, en la actualidad, de una competencia compartida entre los órganos de gestión y los de inspección toda vez que, de un lado, el procedimiento de comprobación limitada se encuadra como una actuación propia de la gestión tributaria atribuida, por tanto, a los órganos de gestión, y de otro, se otorga el ejercicio de estas mismas actuaciones a la inspección tributaria²¹.

Pero no siempre ha sido así, sino que originariamente la competencia para comprobar e investigar se atribuía en exclusiva a la inspección de los tributos²², de manera que fueron las modificaciones operadas sobre la derogada LGT 230/1963, las que dieron paso a la posibilidad de los órganos de gestión de desarrollar competencias comprobadoras²³. Así, con la reforma realizada por la ya citada Ley 25/1995, ya se recoge a la Administración tributaria como sujeto responsable de llevar a cabo el procedimiento de comprobación abreviada, lo que indudablemente engloba tanto a los órganos de gestión como a los de inspección.

El legislador ha optado, en consecuencia, por una regulación de funciones o tareas atribuibles a distintos órganos, en lugar de establecer una regulación orgánica en la que a cada órgano le correspondiese una serie de competencias en exclusiva, opción ésta última preferible por gran parte de la doctrina²⁴.

Considero que sería más conveniente que el procedimiento de comprobación limitada se atribuyese en exclusiva a los órganos de gestión ya que en la práctica la existencia de esta competencia compartida podría dar lugar a conflictos de competencia entre unos órganos y otros y, lo que desde luego es más importante, desigualdades entre los contribuyentes.

A modo de resumen, se puede señalar que, por una parte, encontramos a los órganos de gestión que serían competentes para el desarrollo de procedimientos de gestión

²¹ *Ex. arts. 115, 117.1.h) y 141.h) LGT y 116 RGGIT.*

²² *Ex. art. 26.2 del ya derogado Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.*

²³ En idéntico sentido, la doctrina administrativa ha reconocido que la Ley 25/1995, de reforma parcial de la LGT, puso fin a la tradicional postura de nítida separación entre las funciones de los órganos de gestión y los de inspección debido a la ampliación de facultades de comprobación que el nuevo artículo 123 de la Ley confirió a los órganos gestores. *Vid.* TEAC, resoluciones de 9 de Mayo de 2001 (Rec. 4583/1999) y de 16 de Julio de 2003 (Rec. 1/2001).

²⁴ *Vid.* PEÑA AMORÓS, M. M. *Los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada. op. cit.* páginas 97 a 101 y PATÓN GARCÍA, G. "Un apunte sobre el modelo de comprobación tras la nueva Ley General Tributaria". *op. cit.* páginas 429-444.

tributaria, entre los que se encuentra la comprobación limitada, y por otra, a la Inspección, con competencia para realizar tanto comprobaciones limitadas como comprobaciones generales, que podrán ser parciales o totales.

No obstante, no puede olvidarse que la comprobación limitada que pueden llevar a cabo los órganos de gestión y los de inspección debe practicarse en igualdad de condiciones²⁵, es decir, que el hecho de que la Inspección posea mayores facultades que los órganos de gestión no puede implicar que en los casos en que estén tramitando procedimientos de comprobación limitada puedan extralimitarse en el ejercicio de sus funciones ya que la Ley es clara cuando atribuye a la Inspección la realización de este procedimiento pero, en todo caso, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de la Ley, o lo que es lo mismo, respetando la exclusión del examen de la documentación contable, y las limitaciones respecto a los requerimientos a terceros de información sobre movimientos financieros y a la actuación fuera de las oficinas.

5. ACTUACIONES A REALIZAR EN EL MARCO DEL PROCEDIMIENTO.

5.1 Las facultades de la Administración tributaria.

Como ya se ha señalado, el procedimiento de comprobación limitada encuentra su regulación en los artículos 136 a 140 LGT y 163 a 165 RGGIT, y la calificación de “limitada”, no en vano, se pone ya de manifiesto en el artículo 136 LGT, al enumerarse las únicas actuaciones que la Administración tributaria va a poder desarrollar mediante este procedimiento.

En primer lugar, se le faculta para examinar los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto, y, en segundo lugar, podrá proceder al 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.

Es decir, no se trata, como en el procedimiento de verificación de datos, de una simple comprobación formal de las declaraciones, sino que se va un paso más allá, pudiendo

²⁵ En este sentido, la doctrina elaborada por el TEAC ha señalado que la LGT no establece distinción alguna entre la comprobación limitada realizada por los órganos de gestión y la realizada por los órganos de inspección, ni se establece una prevalencia orgánica para las liquidaciones dictadas, sino que es un procedimiento único, por lo que no cabe distinción jerárquica alguna en este procedimiento en función del órgano que lo desarrolle. *Vid.* TEAC, resolución de 16 de Abril de 2009 (Rec. 890/2008).

la Administración tributaria investigar hechos imponibles nuevos que no hayan sido consignados en la declaración o autoliquidación.

En tercer lugar, también se le otorga el 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 este punto resulta conveniente destacar que la posibilidad del examen de las facturas y de los documentos referidos, es una novedad introducida por la actual LGT. Con anterioridad, en la LGT 230/1963, y teniendo en cuenta la redacción dada por la Ley 25/1995, se preveía en el artículo 123.2, que para el supuesto de devoluciones tributarias, el sujeto pasivo debía exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, pero sin especificar cuáles. Como consecuencia de la falta de concreción del legislador, en la práctica se planteó el interrogante de si los órganos de gestión tributaria podían exigir con motivo de una devolución tributaria la exhibición de las facturas, a lo que el TEAC respondió, en unificación de criterio, en Resolución de 13 de Septiembre de 2002 (Rec. 4582/1999) afirmando que el artículo 123.2 de la LGT incluye la posibilidad de examen de las facturas²⁶. Es por ello por lo que a fin de resolver el interrogante generado en la práctica, se incluyó expresamente esta posibilidad en la Ley.

Asimismo, la Administración también se encuentra facultada para requerir el examen del libro diario simplificado, puesto que se considera libro registro de carácter fiscal para los sujetos que se encuentran dentro del ámbito de aplicación del régimen simplificado de contabilidad en aquellos casos en que éste sustituya a los libros registros exigidos por la normativa tributaria²⁷.

En último lugar, se permite a la Administración tributaria realizar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar

²⁶ Razona el TEAC que: *“el artículo 123 de la LGT, cuando abre la posibilidad de requerir al sujeto pasivo –en caso de devoluciones tributarias- registros y documentos establecidos por las normas tributarias que permitan constatar si los datos declarados coinciden con los registrados y documentados, está incluyendo a las facturas, porque éstas constituyen en muchos casos el justificante por excelencia de muchos de los datos consignados en las declaraciones fiscales. Por otra parte, ha de tenerse en cuenta que la expedición de facturas y su contenido es objeto de una exhaustiva regulación en una norma tributaria como es el Real Decreto 2402/1985; documento tan fundamental como la factura ha de quedar, por tanto, incluido en el conjunto de los documentos que la Administración tributaria puede exigir antes de proceder a devoluciones tributarias”.*

²⁷ Ex. arts. 29.3 y 164.2 RGGIT.

con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes. Se trata de una remisión a las obligaciones de información contenidas en los artículos 93 LGT y 30 RGGIT, de manera que los terceros estarán obligados a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas²⁸.

5.2 Límites en su actuación.

Frente a las enunciadas posibilidades de actuación que la Administración tributaria posee, la LGT regula una serie de límites que han de presidir el procedimiento de comprobación limitada, aunque cada vez menos rigurosos por las reformas operadas sobre la Ley, de manera que, en la actualidad, la balanza se encuentra inclinada a favor de las facultades de actuación por tener un peso superior al de los límites.

La primera de las limitaciones la encontramos con ocasión de la exposición de la tercera de las actuaciones de comprobación limitada, como es el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial, pues de dicho examen se excluye expresamente la contabilidad mercantil. Se trata de una restricción que ya estaba recogida en la LGT 230/1963, en su artículo 123.2, donde se establecía que las actuaciones de comprobación abreviada no se van a poder extender en ningún caso al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales.

El TEAC, en interpretación de este precepto, tuvo ocasión de señalar que la única limitación por parte de los órganos gestores para realizar liquidaciones provisionales se encontraba en la práctica de liquidaciones de rendimientos que deriven de actividades empresariales o profesionales y exijan el examen de documentación contable, o lo que es lo mismo, de aquellos registros y libros fijados por la normativa mercantil y fiscal, y de la justificación documental de los asientos en ellos realizados²⁹.

No obstante, existen dos diferencias manifiestas entre una y otra regulación: en primer lugar, mientras que en la LGT 230/1963 se excluía la documentación contable de actividades empresariales o profesionales, en la regulación actual no se permite examinar la contabilidad mercantil, pero independientemente de que el sujeto pasivo

²⁸ No obstante, es preciso poner esta facultad en relación con los límites que se verán más adelante.

²⁹ Vid. TEAC, resoluciones de 17 de Noviembre de 2000 (Rec. 4317/1997) y de 14 de Septiembre de 2001 (Rec. 5425/1998).

sea un empresario o un obligado tributario cualquiera³⁰; y, en segundo lugar, con la anterior regulación, y teniendo en cuenta la interpretación dada por el TEAC, no se permitía el examen de la documentación contable entendida como aquella que afecta a la normativa mercantil y fiscal, mientras que en la actualidad, únicamente se excluye el examen de la documentación mercantil, pues expresamente se permite examinar los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria.

Esta limitación está generando problemas prácticos debido a que la Administración tributaria, por una parte, va a poder examinar registros y documentos exigidos por la normativa tributaria, así como cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial, incluidas las facturas o documentos que sirvan de justificante a las operaciones incluidas en los mismos, e incluso podrá requerir el libro diario simplificado; pero por otra parte, no va a poder examinar la contabilidad mercantil cuando, en realidad, los datos consignados en los libros, registros y documentos se encuentran inevitablemente relacionados con la misma³¹.

Lo habitual, según afirma CALVO VÉRGEZ, es que “en la práctica los libros exigidos por la normativa tributaria sobre los que suelen hacerse requerimientos a lo largo del procedimiento son, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Libro-registro de ventas e ingresos, de compras y gastos y de bienes de inversión (art. 65 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF); y, dentro del Impuesto sobre el Valor Añadido, el Libro-registro de facturas emitidas, facturas recibidas, de bienes de inversión de determinadas operaciones intracomunitarias y de recibos emitidos por los adquirentes de bienes o servicios en el régimen especial de la agricultura (arts. 62 y 68 del Real Decreto 1324/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA)”³².

Considero, que la limitación del examen de la contabilidad mercantil es necesaria tanto para diferenciar el procedimiento de comprobación limitada del procedimiento inspector, así como para preservar la seguridad jurídica que atañe a los ciudadanos, sin embargo, desconfío de que la Administración tributaria vaya a ser tan minuciosa a la hora de delimitar los documentos y registros que va a poder examinar y los que no,

³⁰ Vid. RAMÍREZ OLLERO, J. *op. cit.* páginas 136 y 137.

³¹ Vid. ADAME MARTÍNEZ, F. “Los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada: cuestiones problemáticas y propuestas de reforma”. *Crónica tributaria*, nº153, 2014, página 60.

³² Vid. CALVO VÉRGEZ, J. “Principales características de los procedimientos de comprobación del cumplimiento de obligaciones tributarias materiales a la luz de lo dispuesto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio”. *Quincena fiscal*, nº14, 2009, páginas 13-42.

de manera que podrán producirse quebrantamientos por el examen indebido de la contabilidad mercantil.

En este punto, resulta fundamental hacer una breve alusión a la doctrina del TEAC contenida en su resolución de 29 de Noviembre de 2012³³. En dicho supuesto, la Dependencia de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dicta un acuerdo de liquidación provisional por el ejercicio 2006 del Impuesto de Sociedades, fundamentada en que el obligado prescindió de realizar un ajuste fiscal al resultado contable por las cantidades satisfechas en dicho ejercicio por el concepto de recargos y sanciones. Sin embargo, el obligado plantea reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional, alegando que dichas cantidades se dedujeron y contabilizaron en el ejercicio 2003, por lo que el Tribunal estima la reclamación y anula el acuerdo impugnado, ya que excede de los órganos de gestión concluir, como se hace mediante la liquidación provisional, si el obligado ha deducido un importe concreto sin examinar su contabilidad mercantil.

Ante esta situación, el Departamento solicitó al TEAC que declarase que en el supuesto descrito la limitación contenida en el artículo 136.2.c) LGT, relativa a la contabilidad mercantil, no impide su aportación y exhibición a los solos efectos de constatar la coincidencia de los datos declarados con los que figuran en la contabilidad.

El Tribunal respondió, en unificación de criterio, rechazando la posibilidad de la Administración tributaria de requerir la aportación de la contabilidad mercantil al obligado tributario (“ni para examinar la realidad material de los asientos contables ni para constatar simplemente la coincidencia de los datos contables con los declarados”), añadiendo que tampoco podrá realizarse regularización alguna sobre los elementos de la obligación tributaria para cuya justificación sea preciso el examen de la contabilidad mercantil.

El TEAC va un paso más allá, y se refiere a la posibilidad de que sea el propio obligado el que aporte voluntariamente la contabilidad mercantil, distinguiendo dos supuestos, a fin de evitar que se produzca una situación de indefensión.

El primero se daría cuando la contabilidad mercantil se aporta con motivo de la interposición de un recurso de reposición, y como ya habrá finalizado el procedimiento de comprobación limitada, no es posible ponerle fin mediante el inicio de un

³³ Vid. TEAC, resolución de 29 de Noviembre de 2012 (Rec. 3186/2011).

procedimiento inspector, por lo que la Administración en fase de revisión podrá valorar y examinar las pruebas propuestas por el interesado en defensa de su derecho³⁴.

El segundo supuesto supondría que el obligado tributario aportase voluntariamente la contabilidad mercantil durante la sustanciación del procedimiento de comprobación limitada. En este caso, concluye el Tribunal que resulta preciso diferenciar dos situaciones: si a la vista de los hechos y de las alegaciones resultase que la contabilidad mercantil va a ser una prueba que deba examinarse indefectiblemente, la Administración deberá poner fin al procedimiento de comprobación limitada mediante el inicio de un procedimiento inspector con idéntico objeto; mientras que si la comprobación pudiera seguir adelante justificada y motivadamente prescindiendo de su examen, se podrá regularizar la situación del obligado tributario sin necesidad de iniciar un procedimiento inspector y quedando, por tanto, incapacitada la Administración tributaria para el examen de la contabilidad.

Numerosas sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia vienen a recordar que el examen de la contabilidad mercantil es una tarea excluida de la comprobación limitada, de manera que cuando se acredita que la Administración ha incurrido en una extralimitación al haber procedido a su examen, estiman los recursos interpuestos y anulan la liquidación tributaria que puso fin a la comprobación limitada³⁵. En el resto de los casos, se desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el sujeto pasivo, confirmando la liquidación provisional en su día dictada³⁶.

³⁴ No obstante, matiza el TEAC que esta posibilidad debe atemperarse con la teoría del abuso del derecho procesal *“no siendo posible tampoco que los interesados acaben eligiendo, sin más y a su libre antojo, el momento de presentar pruebas y alegaciones, sino que debe de tratarse de obligados tributarios que aporten ahora la contabilidad como otra prueba más en el ejercicio de sus derechos, pero que durante la sustanciación del procedimiento de comprobación limitada en cuestión ya han intentado acreditar los hechos que resultan controvertidos mediante la presentación de otra documentación o de otras alegaciones”*.

³⁵ Vid., entre otras, Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Granada, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 3280/2014 de 9 de Diciembre de 2014 (Rec. 956/2009) (anula la denegación de la petición de rectificación de autoliquidación por el Impuesto de Sociedades (ejercicio 2004), a fin de que se remita la petición a la Inspección de los Tributos, al ser este órgano el competente para examinar la documentación y pronunciarse sobre la procedencia de la petición), Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 1787/2009 de 22 de Octubre de 2009 (Rec. 1209/2007) (anula la liquidación provisional relativa al Impuesto de Sociedades (ejercicio 2003) al haber contravenido el órgano de gestión el límite del examen de la contabilidad mercantil) y Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, Sentencia 1035/2013 de 9 de Julio de 2013 (Rec. 1535/2010) (anula la liquidación tributaria por el Impuesto de Sociedades (ejercicio 2006) al haberse extralimitado la Administración).

³⁶ Vid., entre otras, Tribunal Superior de Justicia de Les Illes Balears, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sentencia 203/2011 de 28 de Marzo de 2011 (Rec. 864/2008) (considera no haber lugar a la extralimitación invocada puesto que únicamente se requirió al sujeto pasivo que presentase los documentos que sustentaran los ingresos comprobados, pero no sus

Pese a que tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia han mantenido idéntico criterio respecto a la interpretación de la exclusión del examen de la contabilidad mercantil en el seno de este procedimiento, el legislador ha decidido alejarse de este parecer en la actual reforma operada por la Ley 34/2015, de modificación parcial de la LGT, mediante la introducción de dos nuevos incisos en el artículo 136.2.c) LGT que vienen a establecer matizaciones acerca de este límite.

Dicho precepto señala que si el obligado tributario en el curso del procedimiento aporta, sin mediar requerimiento previo, 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. A lo que se añade que el examen de dicha documentación no va a impedir ni a limitar la ulterior comprobación de las operaciones en un procedimiento de inspección posterior.

Es decir, mientras que el TEAC señalaba que en los casos en que la contabilidad mercantil va a ser una prueba que debía examinarse indefectiblemente, la Administración tributaria debía poner fin al procedimiento de comprobación limitada mediante el inicio de un procedimiento inspector, la nueva regulación faculta a la Administración a examinar dicha documentación, previo consentimiento del obligado, a fin de constatar su coincidencia con la información de la que disponía, dentro del propio seno del procedimiento de comprobación limitada, y sin necesidad de transformar el procedimiento en inspector.

La nueva regulación considera en su Preámbulo que la modificación del régimen jurídico de la comprobación limitada facilita la protección de los derechos del obligado tributario, de lo que discrepo totalmente pues no se da protección alguna para éste cuando presentada voluntariamente la contabilidad mercantil en el seno del

anotaciones contables), Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 210/2015 de 12 de Febrero de 2015 (Rec. 1322/2012) (considera que no hay extralimitación de la Administración ya que únicamente se ha verificado la verdadera afectación a la actividad social con vocación duradera del bien transmitido), Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Sevilla, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia 316/2012 de 23 de Marzo de 2012 (Rec. 121/2010) (desestima el recurso interpuesto frente a la liquidación provisional de IVA (ejercicio 2004), ya que no existe inconveniente en que la Administración examine las facturas así como los libros registros del impuesto comprobado ya que no forman parte de la contabilidad mercantil) y Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 713/2014 de 29 de Mayo de 2014 (Rec. 333/2012) (desestima el recurso contra la liquidación provisional de IVA (ejercicio 2007) al entender que lo examinado por el órgano de gestión han sido facturas, justificantes de operaciones y sus respectivos libros y registros, pero no la documentación contable).

procedimiento, ésta carece de efecto preclusivo alguno toda vez que podrá volver a ser examinada en el procedimiento inspector posterior.

En comparación, estimo más acertada la doctrina del TEAC expuesta, así como la de los Tribunales Superiores de Justicia, que consideraban que cuando el órgano competente para el desarrollo de la comprobación limitada cree necesario examinar la contabilidad mercantil, a fin de proceder a la correspondiente regularización, debe poner fin al procedimiento mediante el inicio del correspondiente procedimiento inspector. De esta manera se evitaría ese doble examen sobre la contabilidad mercantil, y resultaría evidente la diferenciación entre el procedimiento de comprobación limitada y el inspector, así como límites de los órganos gestores e inspectores dentro del primero de los procedimientos.

No obstante, pese a la doctrina y a la jurisprudencia expuesta, en la doctrina sigue sembrada la duda de que en aquellos supuestos en los que no se produce regularización, ¿cómo puede cerciorarse el obligado tributario de que la Administración no ha analizado la misma? En este sentido, y como bien señala ADAME MARTÍNEZ, “la tentación siempre va a estar sobre la mesa o sobre la pantalla del funcionario de gestión”³⁷.

Por todo ello, considero lesiva la reforma operada sobre el artículo 136.2 LGT puesto que el procedimiento de comprobación limitada se viene caracterizando desde sus orígenes, en la comentada comprobación abreviada, por la imposibilidad de la Administración tributaria de examinar la contabilidad mercantil, quedando en la actualidad esta frontera rasgada, tanto para el órgano gestor como para el inspector, en los casos de aportación voluntaria por parte del sujeto pasivo. Ello constituye, desde mi punto de vista, una alteración perjudicial tanto para los ciudadanos como para la Administración tributaria, pues por una parte, difícilmente se vislumbra la seguridad jurídica de los primeros en aquellos casos en que examinada la contabilidad mercantil en un procedimiento de comprobación limitada, la misma vuelva a ser objeto análisis en el procedimiento inspector posterior, y por otra, la asunción por parte de los órganos gestores de esta nueva facultad puede dar lugar a conflictos en la práctica entre éstos y los órganos inspectores, pues cada vez es más difusa la separación entre el procedimiento de comprobación limitada y el inspector.

En su lugar, el legislador debería haber seguido el criterio tanto del TEAC como de los Tribunales ordinarios, dejando el precepto tal y como estaba, sin haber incluido los dos

³⁷ Vid. ADAME MARTÍNEZ, F. *op. cit.* página 68.

nuevos incisos, es decir, excluyendo el examen de la contabilidad mercantil en todo caso.

Examinada, por tanto, esta primera limitación del procedimiento de comprobación limitada, la segunda de ellas la encontramos en el artículo 136.3 LGT al establecer que en ningún caso se va a poder requerir a terceros información acerca de movimientos financieros, pero pudiendo solicitarse al obligado tributario la debida justificación documental de aquellas operaciones financieras con incidencia en la base o en la cuota de la obligación tributaria.

Se trata de un segundo límite que encuentra su razón de ser en la propia Exposición de Motivos de la Ley cuando excluye del ámbito de la comprobación limitada los requerimientos a terceros para captación de nueva información. Sin embargo, el legislador, a la hora de establecer este límite dentro de la regulación del procedimiento, únicamente lo concibe respecto a los movimientos financieros. Por lo tanto, parece que se deja abierta la posibilidad de que la Administración tributaria realice requerimientos a terceros para captación de nueva información que no se encuentre relacionada con los movimientos financieros, aunque desde luego, no parece ser ésta la intención del legislador razonada en la Exposición de Motivos de la Ley.

La jurisprudencia ha venido a interpretar esta limitación, concibiéndola como algo peculiar del procedimiento de comprobación limitada, pues se trata de una facultad de constatación de hechos con relevancia fiscal atribuible únicamente a la Inspección, de manera que en los casos en que los órganos gestores rebasen este límite procede la anulación de la liquidación tributaria por ser contraria a Derecho. Un claro ejemplo de una manifiesta vulneración de este tipo, la encontramos en la Sentencia 3704/2014 de 14 de Octubre de 2014 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana³⁸, en la que los órganos de gestión requirieron información a la Caja de Ahorros del Mediterráneo sobre tres cuentas corrientes del obligado tributario así como de sus movimientos, a fin de determinar si con posterioridad a la fecha de fallecimiento del causante se habían retirado bienes, valores o metálicos por endosatarios, cotitulares o apoderados del causante, luego la consecuencia no podía ser otra que la anulación de la liquidación tributaria emitida con ocasión del Impuesto de Sucesiones.

³⁸ Rec. 1970/2011.

Por otra parte, respecto al valor probatorio que adquieren los datos aportados por terceros, el TEAC³⁹ ha reconocido que gozan de presunción de veracidad, de manera que en aquellos casos en que para la regularización de la situación del obligado se utilicen dichos datos, la Administración tributaria no está obligada a obtener previamente del obligado su acreditación documental, sino que únicamente quedará obligada a obtenerla si, tras su puesta en conocimiento, el obligado alega inexactitud o falsedad de los datos, momento en que deberá comunicarse al obligado las imputaciones de terceros.

Asimismo, también resulta conveniente exponer la doctrina del TEAC que matiza, que por sí solos, los requerimientos individualizados de obtención de información no implican necesariamente la iniciación de un procedimiento de comprobación limitada⁴⁰. Sin embargo, cuando los requerimientos se realizan en el seno del procedimiento, resulta preciso hacer dos diferenciaciones: cuando se dirigen al propio obligado tributario, estaríamos ante un acto de trámite no susceptible de impugnación, sin embargo, si se dirigen a un tercero a fin de que aporte datos de las relaciones existentes entre éste y el sujeto pasivo, estaríamos ante una actuación de obtención de información susceptible de recurso a favor de aquel a quien se ha dirigido al generar obligaciones a su cargo⁴¹. Es decir, que en este segundo caso, el tercero estaría facultado para interponer reclamación económico-administrativa al tratarse de un acto que declara una obligación o un deber⁴².

Para terminar con las restricciones de la Administración tributaria en el seno de este procedimiento, el último de los límites lo encontramos en el artículo 136.4 LGT, y lo constituye el lugar de práctica de las actuaciones, puesto que éstas no pueden realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria. No obstante, se exceptúan de esta regla las actuaciones que procedan de la normativa aduanera o los supuestos previstos reglamentariamente respecto a comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetos de tributación, caso en que los funcionarios actuantes gozarán de las facultades previstas en los números 2 y 4 del artículo 142 de la Ley⁴³.

³⁹ Vid. TEAC, resolución de 18 de Diciembre de 2012 (Rec. 1634/2011).

⁴⁰ Ex art. 30.3 RGGIT.

⁴¹ Vid. TEAC, resolución de 23 de Enero de 2014 (Rec. 471/2012).

⁴² Ex. art. 227.1.a) LGT.

⁴³ Dichos apartados se refieren, respectivamente, a la posibilidad de entrada en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos, incluido el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario

En este sentido, el Reglamento ha matizado respecto a las comprobaciones censales y a las relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, que las actuaciones se podrán realizar en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario en los supuestos en los que sea necesario el examen físico de los hechos o circunstancias objeto de comprobación⁴⁴.

En virtud de lo expuesto, entiendo que las facultades inspectoras enunciadas y que, con carácter general, se desempeñan dentro del procedimiento inspector, van a poder ser realizadas en el seno de la comprobación limitada, ya que la Ley se las atribuye a “los funcionarios actuantes”, y el Reglamento a “los órganos competentes”, lo que indudablemente implica que se están refiriendo tanto a los órganos gestores como a los inspectores, pues como ya se ha visto, ambos tienen competencia para llevar a cabo este procedimiento en igualdad de condiciones.

6. TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO.

Como se ha adelantado, la entrada en vigor de la actual Ley, enriqueció la regulación de este procedimiento, combatiendo con ello las insuficiencias de la legislación anterior, y delimitando su inicio, su tramitación y su terminación. Debido a estas clarificaciones, no resulta preciso analizar las distintas fases procedimentales de la comprobación limitada, sino que resulta más relevante detallar los posibles contratiempos que los sujetos pasivos pueden encontrarse a lo largo del mismo, tratando de aportar diversas propuestas para su mejora.

De un lado, y por lo que respecta a la tramitación del procedimiento, se establece la necesidad de otorgar un plazo de alegaciones al obligado tributario, previo a la práctica de la liquidación provisional, trámite que el Reglamento concreta en un plazo de diez días, y del que podrá prescindirse si la resolución contiene manifestación expresa de que no procede regularizar la situación del obligado tributario.

A fin de determinar las consecuencias jurídicas de la omisión de este trámite, conviene recordar la doctrina del Tribunal Supremo que establece que la consideración de la indefensión como una circunstancia determinante de la anulación del acto impugnado requiere una incidencia material, *“es decir, que la apreciación de la indefensión no consiste en la pura omisión del trámite de audiencia, sino que es necesario que de esa*

(aunque, en este caso, con la debida autorización judicial a que se refiere el artículo 113 LGT), y a la consideración de agentes de la autoridad a los funcionarios que desempeñen estas funciones, que deberán acreditar su condición si fueran requeridos para ello fuera de las oficinas públicas.

⁴⁴ A tal fin, el Reglamento señala que los órganos competentes contarán con las facultades relativas a la entrada y reconocimiento de fincas, recogidas en el artículo 172 RGGIT.

*omisión del trámite de audiencia se originen perjuicios para los derechos de quien se ha visto privado de ese derecho. Pérdida de derechos que basta con que sea potencial*⁴⁵.

En este sentido, la doctrina del TEAC ha considerado que sí se produce indefensión cuando se procede a la resolución del procedimiento de comprobación limitada sin haber concedido al contribuyente plazo para efectuar alegaciones o para aportar las pruebas que estime pertinentes⁴⁶.

Por otra parte, también prevé la Ley la posibilidad de que la Administración tributaria, previamente al trámite de alegaciones, acuerde motivadamente la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones, debiendo notificarlo al obligado tributario. En su lugar, sería preferible que esta posibilidad también estuviera al alcance del obligado tributario, tal y como sucede en el procedimiento inspector de carácter parcial⁴⁷, en el que se faculta al obligado tributario para solicitar a la Administración tributaria que las actuaciones tengan carácter general respecto al tributo, y en su caso, períodos afectados, dentro del plazo de 15 días desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial (artículo 149 LGT).

La inclusión de esta previsión en el procedimiento de comprobación limitada sería beneficioso tanto para la Administración tributaria como para el sujeto pasivo, de manera que se posibilitaría realizar una inspección de carácter general, regularizando, si es que procediese, la situación del obligado tributario, y evitando las dilaciones en que se incurriría si con posterioridad a la comprobación limitada se decidiese iniciar un procedimiento inspector.

En este sentido, resulta conveniente tener en cuenta que la Administración tributaria debe ajustar el alcance de sus actuaciones al objeto efectivamente comunicado en el inicio del procedimiento de comprobación limitada, de manera que si se procede a su alteración sin modificación de su alcance, el TEAC considera que se trataría de un

⁴⁵ Vid. Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 17 de Julio de 2007 (Rec. 296/2002).

⁴⁶ Vid. TEAC, resolución de 14 de Marzo de 2013 (Rec. 3861/2010) (se inicia un procedimiento de devolución de IVA del ejercicio 2008 que finaliza con la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación limitada, que a su vez terminó mediante la notificación del acuerdo denegatorio, omitiendo el trámite de audiencia al sujeto pasivo, que no pudo ver el expediente ni formular alegaciones, de manera que el TEAC estima la reclamación económico-administrativa y anula la resolución impugnada).

⁴⁷ Se entiende que las actuaciones inspectoras tienen carácter parcial cuando no afectan a la totalidad de elementos de la obligación tributaria en el período objeto de comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalan reglamentariamente, teniendo, en otro caso, la consideración de carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado (artículo 148.2 LGT).

defecto procedimental trascendente en relación con los efectos preclusivos del artículo 140 LGT, que constituiría un defecto procedimental que viciaría de anulabilidad el acuerdo de liquidación y que, por tanto, obligaría a retrotraer las actuaciones al momento anterior a aquel en que se produjo el defecto para proceder a su subsanación⁴⁸.

De otro lado, resultan interesantes las formas de terminación de la comprobación limitada, que son: la resolución expresa de la Administración tributaria, la caducidad y el inicio de un procedimiento inspector que tenga el mismo objeto de la comprobación limitada.

La primera forma de finalización del procedimiento es la resolución expresa, que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139.2 LGT, deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

- La obligación tributaria o elementos de la misma y el ámbito temporal que ha sido objeto de comprobación.
- La especificación de las actuaciones concretas que han sido realizadas.
- La relación de hechos y fundamentos de derecho que motivan la resolución.
- La correspondiente liquidación provisional o la manifestación expresa de que no procede regularización de la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada.

Esta primera posibilidad, no solo es la que mayor seguridad jurídica aporta al obligado tributario al cumplir la Administración tributaria con su obligación de resolver y de motivar⁴⁹, sino que también, como se verá más adelante, deja constancia fehaciente de todo lo actuado, de manera que la Administración no va a poder regularizar el objeto ya comprobado, con la excepción de que en un procedimiento de comprobación limitada o inspector posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias resultantes de actuaciones distintas a las realizadas y especificadas en la resolución.

El procedimiento de comprobación limitada puede finalizar también por caducidad, cuando hubieran transcurrido seis meses desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio sin que se haya notificado resolución expresa⁵⁰. Para el cómputo de dicho plazo, no se toman en consideración los períodos de interrupción justificada especificados

⁴⁸ Vid. TEAC, resolución de 15 de diciembre de 2015 (Rec. 3063/2013).

⁴⁹ Ex. arts. 103 LGT y 101 RGGIT.

⁵⁰ Ex. arts. 104.1 y 139.1.b) LGT.

reglamentariamente⁵¹, las dilaciones no imputables a la Administración tributaria⁵² y los períodos de suspensión del plazo producidos conforme a la Ley.

En este sentido conviene recordar que la caducidad no va a producir por sí sola la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, sin embargo, las actuaciones que hubieran sido realizadas en el procedimiento caducado no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el artículo 27.1 LGT⁵³. Asimismo, la totalidad de las actuaciones a lo largo del procedimiento caducado, incluidos los documentos y demás elementos de prueba obtenidos en el mismo, van a conservar su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos ya iniciados o que pudieran iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro sujeto pasivo.

A mi juicio, el primer inconveniente que la regulación plantea, es que la caducidad únicamente afecta al procedimiento, pero no a la acción, de manera que la Administración tributaria parte con ventaja en los posibles procedimientos posteriores en los que va a poder hacer valer la eficacia probatoria de los documentos y demás elementos de prueba obtenidos en el previo procedimiento caducado. En su lugar, hubiera sido preferible que el legislador estableciese la caducidad no solo del procedimiento, sino también de la acción, a fin de sancionar la inactividad de la Administración, así como el incumplimiento de su obligación de resolver.

A ello hay que añadir que, en virtud de lo establecido en el artículo 104.5 LGT, producida la caducidad, la misma debe ser declarada de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones, de manera que el sujeto pasivo podría encontrarse con otra traba en el supuesto de que la caducidad no fuese declarada de oficio, y se viese obligado a interponer los oportunos recursos o reclamaciones a fin de obtener tal declaración.

En todo caso, el TEAC ha declarado en unificación de criterio que la caducidad del procedimiento determina que la interposición de recursos o reclamaciones en que se

⁵¹ Se encuentran enumerados en el artículo 103 RGGIT.

⁵² La jurisprudencia considera diligencia argucia o irrelevante la meramente dilatoria para constatar hechos obvios o evidentes para reiterar documentación o aquellas en las que la documentación solicitada no es necesaria o es superflua (Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencias de 19 de Julio de 2010 (Rec. 3433/2006), de 24 de Noviembre de 2011 (Rec. 578/2009) y de 18 de Junio de 2012 (Rec. 4397/2009), y Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 22 de Marzo de 2012 (Rec. 159/2009)).

⁵³ Dicho precepto clarifica qué actuaciones administrativas tienen la consideración de requerimiento previo a efectos de los recargos por declaración extemporánea sin existencia del mismo.

solicite la declaración de caducidad carezcan de efectos interruptivos de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria pues, en caso contrario, resultaría indiferente que la Administración finalizara o no el procedimiento en el plazo de seis meses e incumpliese la obligación de declarar de oficio la caducidad, *“pues bastaría con que los interesados, aún ostentando la razón, dedujesen recursos o reclamaciones para conseguir tal declaración de caducidad, pues en todo caso siempre permanecería interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria”*⁵⁴.

Por tanto, de la regulación de la Ley y de la doctrina administrativa, puede deducirse que las actuaciones llevadas a cabo dentro del procedimiento caducado no interrumpen el plazo de prescripción, así como tampoco lo interrumpirían los eventuales recursos o reclamaciones interpuestos por el obligado tributario a fin de que se declare tal caducidad cuando no se hubiese ya procedido a ello de oficio.

Por otra parte, también resulta problemático el inciso contenido en el artículo 139.1.b) LGT, que señala que la caducidad no impedirá que la Administración tributaria inicie de nuevo una comprobación limitada dentro del plazo de prescripción. Considero que se trata de una previsión lesiva de la seguridad jurídica de los contribuyentes, y que debería omitirse con el propósito de garantizar que éstos no se vean sometidos a continuas comprobaciones debidas a la dejadez de la Administración en su actuación. El legislador, debería haber recogido la regulación de la caducidad prevista para el procedimiento sancionador, en el que una vez producida, no cabe iniciar un nuevo procedimiento sancionador.

En último lugar, el procedimiento de comprobación limitada también puede terminar por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la misma. Para ello, y a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración la terminación del primer procedimiento, basta con que haya realizado un intento de notificación de la comunicación de inicio del segundo procedimiento (artículo 101.6 RGGIT).

De ello se desprende que el inicio del procedimiento inspector debe notificarse, o al menos intentarse una vez, dentro del plazo máximo de seis meses de duración de la

⁵⁴ Vid. TEAC, resolución de 26 de Abril de 2012 (Rec. 4979/2011). También siguen este criterio interpretativo la resolución del mismo Tribunal de 27 de Septiembre de 2012 (Rec. 2975/2012), y el Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 24 de Junio de 2011 (Rec. 1908/2008).

comprobación limitada, bastando la notificación de inicio de éste segundo procedimiento a fin de entender finalizado el primero.

Esta posibilidad de que un procedimiento finalice directamente por la comunicación de inicio de otro, no solo se recoge respecto a la comprobación limitada, sino que se prevé también para el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos y para el procedimiento de verificación de datos⁵⁵.

Se trata de una facultad duramente criticada por la doctrina, que la califica como “terminación impropia”, al plantear el inconveniente de que no se establece ni en la Ley ni en el Reglamento límite temporal alguno, de manera que se podría producir un encadenamiento de procedimientos que traerían consigo la interrupción de los plazos de prescripción, situando al contribuyente en una posición de gran inseguridad jurídica⁵⁶. Por ejemplo, podría suceder que ante un procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, el mismo terminase por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, que a su vez podría finalizar por el inicio de una comprobación limitada, a la que asimismo podría ponerse fin mediante el inicio de un procedimiento inspector.

La doctrina del TEAC se ha pronunciado al respecto matizando que la caducidad y la terminación del procedimiento por el inicio de uno nuevo son dos formas de terminación excluyentes, de manera que en el caso de que se produzca la caducidad, sin que ésta se hubiese comunicado, y se iniciase un nuevo procedimiento posterior, bien de la misma naturaleza que el caducado o bien de naturaleza distinta, no cabe interpretar que éste inicio lleve implícito la declaración de caducidad del anterior, sino que se requiere la declaración expresa de caducidad. A lo que se añade que no sería válida la notificación conjunta en el mismo documento tanto de la declaración de caducidad del primer procedimiento como del inicio del segundo. Es decir que sin la declaración expresa de caducidad, las nuevas actuaciones se entienden realizadas en el seno del mismo procedimiento caducado, de manera que no interrumpirán la prescripción⁵⁷.

A fin de evitar estas situaciones, este modo de terminación de un procedimiento con ocasión del inicio de otro debería haber sido consagrado como algo excepcional,

⁵⁵ El Reglamento contempla también esta forma de terminación respecto al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, al procedimiento de rectificación censal, al procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, al procedimiento de control de otras obligaciones formales, y al procedimiento inspector.

⁵⁶ *Ex. art. 68 LGT.*

⁵⁷ *Vid. TEAC, resolución de 19 de Febrero de 2014 (Rec. 278/2014).*

limitando su utilización a determinados supuestos tasados, como podría ser, por ejemplo, para el caso de la comprobación limitada, la necesidad de analizar la contabilidad mercantil del sujeto pasivo para llevar a cabo la regularización de su situación, en cuyo caso, debería ponerse fin a dicho procedimiento e iniciar la pertinente inspección⁵⁸. De este modo, se obligaría a la Administración tributaria a ponderar, en cada caso concreto, si se cumplen verdaderamente los motivos que pueden dar paso al inicio de un nuevo procedimiento.

No puede obviarse, que la doctrina pese a haber achacado al legislador el uso de esta mala praxis por parte de la Administración tributaria, ha aportado pluralidad de soluciones para enmendar esta situación, de las cuales resultan especialmente relevantes las elaboradas por BERTRÁN GIRÓN, que propone, por un lado, la exigencia a la Administración de “una motivación clara y suficiente en relación con el procedimiento que se termina y el nuevo que se inicia así como establecer efectos preclusivos sobre lo ya comprobado de tal forma que se dotaría de mayores garantías al contribuyente objeto de varias comprobaciones de este tipo”, y por otro, establecer algún límite temporal total, “es decir que utilizándose los procedimientos que se usaran su cómputo total no pudiera exceder del máximo de un procedimiento inspector y gestor, es decir, treinta meses siempre y cuando dicha interrelación de procedimientos estuviere perfectamente motivada en cada una de las ampliaciones del plazo”⁵⁹.

Con todas las mejoras propuestas ganaría tanto la Administración tributaria como el sujeto pasivo, la primera porque agilizaría los procedimientos de comprobación, mejorando con ello la eficacia en su actuación, y el segundo, porque vería regularizada su situación tributaria, si es que procediese, terminando cuanto antes con esa posición de sujeción frente a la Administración.

7. LOS EFECTOS PRECLUSIVOS DE LA COMPROBACIÓN LIMITADA.

Pese a los desaciertos del legislador en la regulación de este procedimiento, resulta incuestionable que la Ley actual ha resuelto muchos de los interrogantes que, como ya se ha visto, planteaba la legislación anterior, restando por analizar el último de ellos, que no es otro que los efectos otorgados tras la finalización de este procedimiento.

Con anterioridad, la LGT 230/1963 preveía que la Administración tributaria podría practicar liquidaciones provisionales de oficio en el seno de la comprobación

⁵⁸ Supuesto éste recogido por la ya citada doctrina del TEAC en resolución de 29 de Noviembre de 2012 (Rec. 3186/2011).

⁵⁹ Vid. BERTRÁN GIRÓN, M. “La terminación impropia de los procedimientos tributarios”. *Quincena fiscal*, nº20, 2010, páginas 13-28.

abreviada, lo que hacía dudar acerca de si la misma podría ser objeto de modificación con ocasión de un procedimiento posterior. Ante esta situación, no fueron pocas las voces doctrinales que demandaban una aclaración en la determinación del alcance que pudiera tener este procedimiento.

Con nuestra actual LGT se vino a resolver esta incógnita, pues pese a que la resolución dictada en el seno del procedimiento sigue incluyendo una liquidación provisional, se establece un efecto de cierre a la misma, de manera que el objeto ya comprobado no va a poder someterse con posterioridad a una nueva regularización, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias resultantes de actuaciones distintas a las realizadas y especificadas en dicha resolución⁶⁰.

El Tribunal Supremo ha venido a sentar doctrina en la interpretación de este precepto, razonando que *“es designio, pues, del legislador que lo comprobado (o inspeccionado) limitadamente, y que ha dado lugar a una liquidación provisional, no pueda ser objeto de nueva regularización (...), con la excepción expresada de que se obtengan nuevos hechos en actuaciones distintas a las que fueron objeto de la comprobación limitada (...) y, en efecto, como los propios jueces a quo subrayan, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (artículo 9.3) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (...), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (...), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos”*⁶¹.

Se trata de un fallo muy significativo puesto que es la primera vez que el Alto Tribunal entra a valorar los efectos preclusivos que generan las liquidaciones provisionales derivadas del procedimiento de comprobación limitada, sentando como doctrina la imposibilidad de regularizar una obligación tributaria o elementos de la misma si previamente ya ha sido objeto de regularización en una comprobación anterior⁶².

⁶⁰ *Ex. art. 140.1 LGT.*

⁶¹ *Vid. Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 22 de Septiembre de 2014 (Rec. 4336/2012).*

⁶² No obstante, resulta conveniente señalar que la Audiencia Nacional fue pionera en pronunciamientos acerca de la interpretación de los efectos preclusivos del artículo 140.1 LGT, con su Sentencia de 24 de Octubre de 2013 (Rec. 274/2010), a la que se hará alusión más adelante.

El pronunciamiento se expone con ocasión del análisis de una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada en el Impuesto de Sociedades (ejercicios 2003, 2004 y 2005) que había sido objeto de dos procedimientos de comprobación limitada y de un procedimiento inspector posterior. En esta situación, el obligado tributario transmite una serie de fincas acordándose el aplazamiento de su pago, de manera que en el ejercicio 2006 el obligado se acoge a la deducción por reinversión recogida en el artículo 36 ter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en los ejercicios 2004 y 2005, por la parte correspondiente al pago recibido en dichos ejercicios, se aplica la reducción por reinversión del artículo 42 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.

Por su parte la Administración tributaria inicia dos procedimientos de comprobación limitada relativos a los ejercicios 2003, 2004 y 2005 para comprobar el cumplimiento de los requisitos para la aplicación de las deducciones prácticas, y, posteriormente, una Inspección de carácter parcial limitada a la comprobación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios referida a los ejercicios 2004, 2005 y 2006.

Sin embargo, esta Sentencia constituye el germen de toda una línea jurisprudencial que va a considerar aplicables los mencionados efectos preclusivos a las liquidaciones provisionales emitidas por cualquier impuesto en el seno de la comprobación limitada.

A raíz de este pronunciamiento, tanto la jurisprudencia como la doctrina administrativa han venido aplicando esta línea interpretativa, por ejemplo, en el Impuesto de Sucesiones, señalando que la Inspección no va poder rectificar las liquidaciones tributarias practicadas en el marco de un procedimiento de gestión tributaria, al considerar con posterioridad que los sujetos pasivos no tenían derecho a determinada reducción, puesto que el mandato del artículo 140.1 LGT impide una posterior regularización sin discriminar entre los órganos de gestión y de inspección⁶³.

También en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, impidiendo el inicio de un procedimiento inspector posterior en los casos en que ya se tramitó previamente un procedimiento de comprobación limitada y no se da la concurrencia de nuevos o hechos o circunstancias que lo motivaren⁶⁴. Por ejemplo, en un caso en que se inician sendos procedimientos de comprobación limitada por los ejercicios 2004 y 2005 de

⁶³ Vid. Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 30 de Octubre de 2014, Rec. 2567/2013 (relativa a una reducción por negocio familiar de las participaciones sociales del causante).

⁶⁴ Vid. Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Valladolid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sentencia 2090/2014 de 10 de Octubre de 2014 (Rec. 1208/2011).

IVA, terminando ambos mediante comunicación de que no procede regularización alguna por ninguno de los dos ejercicios, y con posterioridad se inicia un procedimiento inspector por los mismos conceptos y se procede a su regularización sin hacer alusión alguna a la previa existencia de los procedimientos anteriores, por lo que el Tribunal anula las nuevas liquidaciones ya que la regularización podría haberse hecho en su momento mediante el inicio de un procedimiento inspector que tuviera el mismo objeto de la comprobación limitada⁶⁵; y en otro supuesto en el que se tramitaron procedimientos de comprobación limitada por los ejercicios 2004 y 2005 de IVA de los que derivaron liquidaciones provisionales, y con posterioridad se inicia un nuevo procedimiento de comprobación limitada que tiene por objeto los mismos conceptos; sin embargo, en este caso se da una solución dispar, y es que respecto al ejercicio 2005 el Tribunal anula la nueva liquidación ya que tuvo por objeto el examen de los requisitos de la deducción de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios, que ya habían sido objeto de examen en la comprobación previa, pero respecto al ejercicio 2004 no se anula la nueva liquidación ya que en el primer procedimiento, la Administración tributaria únicamente se limita a contrastar que el saldo declarado de cuotas a compensar de ejercicios anteriores coincidía con el declarado en la autoliquidación, y en un segundo momento se comprueba el carácter deducible de las cuotas de IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios en dicho ejercicio, es decir, que en el segundo caso, la nueva regularización se refiere a una materia que no había sido previamente comprobada⁶⁶.

No obstante, no puede perderse de vista que el legislador matiza, en el artículo 140.1 LGT, que “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”, es decir, que parece que el efecto preclusivo de cierre se otorga únicamente en aquellos casos en los que el procedimiento finaliza por resolución expresa que regulariza la situación tributaria del contribuyente. Por lo tanto, se plantea el interrogante de si dicho efecto resulta también predicable en aquellos casos en los que el procedimiento termina por resolución expresa pero sin que proceda tal regularización.

En este sentido, el TEAC ha mantenido un criterio firme consistente en la denegación del efecto preclusivo en dicho supuesto. En una ocasión, considerando que el artículo

⁶⁵ Vid. Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Valladolid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sentencia 2364/2014, de 21 de Noviembre de 2014 (Rec. 1751/2011).

⁶⁶ TEAC, resolución de 20 de Febrero de 2013 (Rec. 2526/2009).

140.1 LGT se refiere expresamente a los casos en que exista una resolución que finalice y acuerde expresamente la regularización de la liquidación como consecuencia de la comprobación tributaria, de manera que el efecto preclusivo en él recogido sólo se va a producir en la primera comprobación si existió tal resolución expresa⁶⁷; y en otra, estableciendo que resulta *“necesario que exista una resolución que finalice y acuerde de forma expresa la regularización de la liquidación como consecuencia de la comprobación tributaria”*⁶⁸.

Pese a ello, estos pronunciamientos no han conseguido perturbar a la mayor parte de la doctrina, que se mantiene en la creencia de que las resoluciones expresas de la comprobación limitada en que no procede regularización de la situación tributaria del contribuyente también producen el denominado efecto de cierre⁶⁹. Considero que esta postura resulta totalmente acertada, ya que el artículo 140.1 LGT otorga el efecto preclusivo en los casos en que haya sido “dictada resolución”, sin especificar el contenido que deba tener la misma, pues únicamente se remite al artículo 139.2.a) LGT, para determinar que los efectos preclusivos alcanzan únicamente a la obligación tributaria, o elementos de la misma, y al ámbito temporal objeto de comprobación.

Por una parte, este criterio encuentra sustento en dos destacados pronunciamientos judiciales. De un lado, en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de Octubre de 2013⁷⁰, en la que iniciados dos procedimientos de comprobación limitada por el Impuesto de Sociedades (ejercicios 2003 y 2004), ambos finalizan con ausencia de responsabilidad, es decir, mediante manifestación expresa de que no procede regularización, entendiendo el Tribunal que aún en este caso, el artículo 140.1 LGT prohíbe la apertura de un nuevo procedimiento cuando con anterioridad se ha puesto cierre a otro de comprobación limitada con idéntico objeto, ya que ello contravendría la cosa juzgada administrativa instaurada con el primer acto. Y de otro, en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Valladolid de 10 de Octubre de 2014⁷¹, en la que expresamente se reconocen efectos preclusivos a dos procedimientos de comprobación limitada iniciados por los conceptos del Impuesto sobre el Valor Añadido de los años 2004 y 2005, respectivamente, que terminaron por resolución en la que se manifiesta que no procede regularización, cuando con

⁶⁷ Vid. TEAC, resolución de 5 de Diciembre de 2007 (Rec. 1049/2006).

⁶⁸ Vid. TEAC, resolución de 16 de Abril de 2009 (Rec. 890/2008).

⁶⁹ Vid., entre otros, ADAME MARTÍNEZ, F. *op. cit.* página 70, BERTRÁN GIRÓN, M. *op. cit.* páginas 13-28, y PEÑA AMORÓS, M. M. “Los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales derivadas de los procedimientos comprobadores en vía de gestión”. *op. cit.* páginas 15-29.

⁷⁰ Rec. 274/2010.

⁷¹ Rec. 1208/2011.

posterioridad se pretende iniciar un procedimiento inspector; justificando el Tribunal que *“no se acierta a comprender, ni se justifica, qué impidió a la Administración tributaria practicar las regularizaciones desde el inicio de las actuaciones, o (...) qué impidió acordar el inicio de un procedimiento inspector que incluyese el objeto de la comprobación limitada ex artículo 139.1 c) LGT (...)”*, pues no resuelta admisible por exigencias del principio de seguridad jurídica *“que otro órgano administrativo con los mismos elementos fácticos – o posibilidad real de obtenerlos, al no tratarse de hechos o circunstancias sobrevenidas- rectifique una resolución administrativa previa al margen de los procedimientos de revisión establecidos para ello, todo lo cual nos lleva, como ya se anticipó a la íntegra estimación del recurso”*.

Por otra parte, entiendo que se trata de la interpretación más acorde con la línea jurisprudencial comentada así como la más favorable para el contribuyente, pues poco sentido tendría que la Administración en un primer momento considerase que no procede regularización alguna y que con posterioridad procediese a ello, pues haría padecer la celeridad de los procedimientos así como la seguridad jurídica de los contribuyentes.

En virtud de lo expuesto, parece claro que los efectos preclusivos resultan de aquellos casos en los que el procedimiento de comprobación limitada finaliza por resolución expresa, lo que lleva a cuestionarse los posibles efectos preclusivos de los procedimientos que concluyen por otras vías.

El primer supuesto a analizar sería aquel en el que la comprobación limitada finalizase por caducidad. En este caso, la Administración tributaria no tiene obligación de resolver expresamente el procedimiento⁷², luego en la práctica, no existirá resolución alguna de la que pudiera predicarse el efecto preclusivo. Además, y como ya se ha visto, el único efecto que lleva aparejada la caducidad es la no interrupción de los plazos de prescripción, sin embargo, se faculta a la Administración a iniciar de nuevo el procedimiento, en el que podrá hacer valer la totalidad de las actuaciones desarrolladas a lo largo del procedimiento caducado. Luego en este caso, es claro que no se va a producir el efecto de cierre, aunque sería conveniente su inclusión en aras de evitar la pasividad de la Administración tributaria, pues el legislador deja al libre arbitrio de ésta la fijación de los efectos preclusivos que lleva aparejada la resolución del procedimiento, toda vez que podrá volver a iniciar el procedimiento y dejarlo caducar todas las veces que quiera dentro del plazo de prescripción.

⁷² Ex. art. 103.2 LGT.

El segundo supuesto se daría cuando la comprobación limitada finalizase por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la misma. En este caso, tanto la Ley como el Reglamento guardan silencio acerca de la forma que ha de revestir esta terminación así como sobre la validez de lo hasta entonces actuado, pues lo único claro es que el inicio del nuevo procedimiento debe notificarse mediante comunicación, o al menos intentarse una vez, dentro del plazo máximo de seis meses de duración de la comprobación limitada, a efectos de entender finalizado el primer procedimiento⁷³.

No obstante, hay que recordar que todas las actuaciones que la Administración lleva a cabo en este procedimiento se van a documentar en comunicaciones y diligencias⁷⁴, por lo que algún autor ha llegado a considerar que en aplicación del principio de seguridad jurídica, el obligado tributario podrá alegar que se ha producido el efecto preclusivo respecto a todo aquello que haya sido objeto de comprobación y haya quedado debidamente recogido en dichos documentos⁷⁵. No puede negarse que sería deseable la atribución de efectos preclusivos en estos casos, sin embargo, entiendo que no puede subsumirse este supuesto dentro de la redacción que el legislador da al artículo 140.1 LGT, ni tampoco cabría en base a la jurisprudencia y a la doctrina administrativa comentada, pues es claro que no concurren los requisitos necesarios para la producción del efecto de cierre.

Por lo tanto, y a modo de resumen, puede concluirse que el efecto preclusivo que impide a la Administración tributaria volver a regularizar un objeto ya comprobado en un procedimiento de comprobación limitada previo, únicamente se produce en aquellos casos en los que el mismo haya finalizado mediante resolución expresa (tanto si procede regularización como si no, aunque no lo entienda así el TEAC para éste último supuesto), excluyéndose dicho efecto de cierre en los casos en que el procedimiento finalizase por otras vías como son la caducidad o el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada, pese a que sería conveniente la inclusión de estos supuestos a fin de garantizar la seguridad jurídica del sujeto pasivo así como la eficacia en la actuación de la Administración.

Una vez analizados los supuestos en los que se producen los efectos preclusivos en el seno de la comprobación limitada, resulta preciso analizar su alcance, pues, como ya se ha visto, la Ley se limita a señalar que la nueva regularización no podrá efectuarse

⁷³ *Ex. art. 101.6 RGGIT.*

⁷⁴ *Ex. arts. 99.7 y 138.1 LGT.*

⁷⁵ *Vid. BERTRÁN GIRÓN, M. op. cit. páginas 13-28 y PEÑA AMORÓS, M. M. "Los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales derivadas de los procedimientos comprobadores en vía de gestión". op. cit. páginas 15-29.*

en relación con “el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior”, es decir, que se está refiriendo a la obligación tributaria o elementos de la misma y al ámbito temporal que han sido objeto de comprobación.

Parece, por tanto, que el efecto de cierre afectará únicamente al período impositivo objeto de comprobación, y solo respecto a los elementos que hayan sido efectivamente comprobados, lo que va a posibilitar a la Administración desmembrar los elementos que integran la obligación tributaria, pudiendo proceder a su comprobación en procedimientos distintos; de ahí que la propia Exposición de Motivos de la Ley haya recalcado la especial importancia que tiene en este procedimiento el “dejar constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas a efectos de un posterior procedimiento inspector”.

En este sentido también lo ha interpretado nuestro Alto Tribunal, que ha manifestado que la prohibición que contiene el artículo 140.1 LGT imposibilita a la Administración tributaria para *“efectuar una nueva regularización con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, <<salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución>>”*⁷⁶. Asimismo, el TEAC ha llegado a afirmar *“que la comprobación limitada de una obligación tributaria puede abarcar únicamente alguno o algunos de sus elementos, sin que el efecto preclusivo de la misma pueda predicarse respecto de elementos que no se han incluido en la misma, y de cuyo examen pueden resultar nuevos hechos o circunstancias”*⁷⁷.

En aplicación de este criterio interpretativo, el efecto de cierre únicamente se produce sobre aquellos elementos de la obligación tributaria que efectivamente hayan sido objeto de comprobación, de tal manera que la Administración no podrá iniciar un segundo procedimiento cuando tenga por objeto comprobar elementos coincidentes a los que ya habían sido examinados en un procedimiento previo debido a la producción de efectos preclusivos en el primero de ellos. Sin embargo, será lícito que se inicie el segundo procedimiento cuando se pretendan comprobar elementos de la obligación tributaria que no sean coincidentes, ya que de éstos no serán predicables los efectos preclusivos⁷⁸.

⁷⁶ Vid. Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 22 de Septiembre de 2014 (Rec. 4336/2012).

⁷⁷ Vid. TEAC, resoluciones de 20 de Febrero de 2013 (Rec. 2526/2009), y de 23 de Octubre de 2014 (Rec. 7259/2012).

⁷⁸ Vid. Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 748/2013 de 30 de Septiembre de 2013 (Rec. 584/2009),

Es por ello, por lo que la doctrina ha considerado que el artículo 140.1 LGT configura una “preclusividad relativa” o un “efecto preclusivo limitado” puesto que, de un lado, el mismo se vincula de forma material a los elementos de la obligación tributaria y al ámbito temporal que han sido objeto de comprobación, y de otro, se establece una excepción a este efecto de cierre en los casos de descubrimiento de nuevos hechos o circunstancias en un procedimiento posterior⁷⁹. Como consecuencia, algunos autores han llegado a afirmar la existencia de la llamada “prescripción fragmentada”, en virtud de la cual el procedimiento de comprobación limitada solamente interrumpiría la prescripción respecto a los elementos en cuestión que han sido objeto de examen, pero no del resto de los elementos integrantes de la obligación tributaria⁸⁰.

Considero que hubiera sido deseable que el legislador proclamase los efectos preclusivos sobre la totalidad de la obligación tributaria, con independencia de que se hubiera comprobado ésta en su totalidad o únicamente determinados elementos de la misma, a fin de que la Administración tributaria procediese a la comprobación y regularización del conjunto de la obligación tributaria en unidad de procedimiento evitando la proliferación de diversas comprobaciones limitadas concernientes a la misma obligación.

Resta por último analizar la excepción contenida en el artículo 140.1 LGT respecto a la producción de los efectos preclusivos, puesto que cuando 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, se faculta a la Administración tributaria para efectuar una nueva regularización sobre el objeto comprobado. Por lo tanto, a fin de excluir el efecto de cierre, será precisa la concurrencia de dos requisitos, como son: la existencia de nuevos hechos y circunstancias, y su descubrimiento como consecuencia de actuaciones diferentes.

En este punto, resulta fundamental delimitar cuando se produce en la práctica la conjunción de estas dos circunstancias.

en la que se alega por el recurrente el carácter preclusivo de la comprobación limitada realizada sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2003; pretensión que no es acogida dado que *“los elementos de la obligación tributaria comprobados en el procedimiento de comprobación limitada anterior no son exactamente coincidentes con los que han determinado la regularización que se ha efectuado mediante la liquidación aquí impugnada”*.

⁷⁹ Vid. PATÓN GARCÍA, G. “Aspectos controvertidos sobre el procedimiento de comprobación limitada y su desarrollo reglamentario”. *La inspección de hacienda en el reglamento general de aplicación de los tributos*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, página 230.

⁸⁰ Vid. RAMÍREZ OLLERO, J. I. op. cit. páginas 204 y 205.

De un lado, respecto a la existencia de nuevos hechos o circunstancias, la jurisprudencia ha matizado que *“esa novedad debe referirse a hechos o circunstancias sobrevenidas, que alterasen en alguna medida relevante para la determinación del tributo de que se trata el statu quo precedente bajo el cual se efectuó la comprobación limitada de los artículos 136 y siguientes LGT, pero no a los hechos que ex novo descubra la Administración porque en el segundo procedimiento se hubiera esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad, pues tal no es el sentido en que cabe interpretar el precepto (...). De no interpretarse así, quedaría frustrada la finalidad del precepto, que podría ser burlado fácilmente con sólo escindir artificiosamente el objeto o el alcance de la comprobación, articulando una especie de reserva de inspección futura que impidiese la consumación de la cosa juzgada administrativa”*⁸¹.

Es decir, que la Administración tributaria no puede deducir nuevos hechos o circunstancias del análisis de los datos con que ya contaba en el primer procedimiento de comprobación limitada, por el mero hecho de haber realizado nuevas interpretaciones o apreciaciones, sino que debe tratarse de datos que no pudieran llegar a conocerse en el primer procedimiento y que resultasen esenciales y determinantes a efectos de la correcta calificación de la operación de que se trate⁸².

⁸¹ Vid. Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 24 de Octubre de 2013 (Rec. 274/2010) (considera que no se ha justificado la existencia de nuevos hechos o circunstancias ya que el objeto de la segunda comprobación fue la deducción por reinversión del artículo 136 ter de la Ley del Impuesto de Sociedades de 1995, no encontrándose razón legítima por la cual no hubiera podido examinarse esta reducción en el procedimiento previo de comprobación limitada ya que se realizaron requerimientos al obligado acerca de “copiosa documentación”). En el mismo sentido: Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Valladolid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª y 3ª, Sentencias 54/2015 de 12 de Enero de 2015 (Rec. 1933/2011) (anula la segunda liquidación al considerar que todos los antecedentes y hechos necesarios para la determinación de los rendimientos sujetos a regímenes de estimación objetiva correspondiente al ejercicio 2005 ya se encontraban en poder de la Administración); 804/2015 de 11 de Mayo de 2015 (Rec.169/2012) (considera que no es suficiente para la determinación de nuevos hechos o circunstancias que el propio Acuerdo de liquidación señale que “pudiera ser que el actuario instructor no se hubiera detenido en el examen de ese determinado gasto”); 837/2015 de 11 de Mayo de 2015 (Rec. 171/2012); 838/2015 de 11 de Mayo (Rec. 170/2012); 2274/2015 de 8 de Octubre de 2015 (Rec. 654/2012) (anula la nueva liquidación cuando en la misma no se hace constar nada que justifique o motive su existencia); y Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Granada (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia núm. 2372/2014 de 22 de Septiembre de 2014 (Rec. 2711/2008) (considera que los nuevos hechos descubierto por la inspección también pudieron serlo por el órgano de gestión al haberse requerido una serie de documentación al demandante, luego no se explica que en el previo procedimiento de comprobación limitada no se haya podido regularizar la situación tributaria del contribuyente).

⁸² Vid. Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 12 de Noviembre de 2014 (Rec. 1881/2012).

Y de otro lado, respecto a las “actuaciones distintas”, el Alto Tribunal ha considerado que *“este concepto (...) sólo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante, en lo que ahora interesa, el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración. Es decir, el objeto son << los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria>> y el medio es el <<examen de los datos>> consignados por los obligados o a disposición de la Administración”*⁸³.

De lo expuesto se desprende que los nuevos hechos o circunstancias deben ser descubiertos como consecuencia de un procedimiento posterior, como podría ser, en un procedimiento de comprobación limitada, cuando resulten de actuaciones que la Administración tributaria no pudo llevar a cabo en el procedimiento previo (por ejemplo por falta de aportación de documentación por parte del sujeto pasivo), o en un procedimiento inspector, cuando deriven de facultades de actuación vedadas en el procedimiento previo, como podrían ser el examen de la contabilidad mercantil⁸⁴ o los requerimientos a terceros sobre movimientos financieros.

Ello implica que en la práctica, la Administración tributaria deberá hacer constar expresamente la existencia de nuevos hechos o circunstancias a fin de poder practicar una nueva liquidación sobre un objeto ya comprobado previamente de forma limitada, pues, en caso contrario, su omisión provocará la invalidez de la nueva liquidación⁸⁵.

Concretamente, el propio TEAC ha llegado a justificar la existencia de un nuevo acuerdo de liquidación cuando la Administración tributaria ha demostrado la concurrencia de nuevos hechos o circunstancias que no pudieron ser tenidos en cuenta en la previa comprobación limitada al haber derivado de un análisis de la contabilidad mercantil que no pudo llevarse a cabo en el procedimiento previo⁸⁶.

Por último, también resulta preciso hacer alusión al artículo 140.2 LGT que impide la impugnación de los hechos y elementos determinante de la deuda tributaria sobre los

⁸³ Vid. Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 22 de Septiembre de 2014 (Rec. 4336/2012).

⁸⁴ No obstante, con la reforma ya comentada, en sede de comprobación limitada se podrá comprobar la contabilidad mercantil en los casos en que el obligado tributario la aporte voluntariamente, luego entiendo que si se aportó en el procedimiento previo, no podrán deducirse nuevos hechos o circunstancias del examen de la misma en un procedimiento posterior ya que dicho descubrimiento no procedería de una actuación distinta.

⁸⁵ Vid. TEAC, resolución de 16 de Abril de 2009 (Rec. 890/2008).

⁸⁶ Vid. TEAC, resolución de 30 de Junio de 2010 (Rec. 3979/2009), y de 5 de Noviembre de 2013 (Rec. 3124/2013).

que el obligado tributario o su representante hayan prestado conformidad expresa, salvo que se acredite haber incurrido en error de hecho. Se trata de una previsión similar a la contenida respecto al valor probatorio de las actas de inspección, ya que los hechos aceptados por el obligado tributario en las mismas se presumen ciertos y únicamente se podrán rectificar mediante prueba de haber incurrido en error de hecho. Al respecto, la doctrina ha considerado innecesario este inciso al ir en detrimento de los derechos de los contribuyentes ya que en la práctica es frecuente que en el trámite de alegaciones se preste conformidad sobre diversos elementos de la deuda tributaria sobre los que posteriormente se observa algún error que no siempre es de hecho⁸⁷.

Por todo lo expuesto, puede verse como el artículo 140.1 LGT pretende impedir la realización de nuevas regularizaciones sobre aquello que ya fue objeto del correspondiente procedimiento de comprobación limitada, a fin de restringir la proliferación de posteriores comprobaciones sobre el mismo objeto y de preservar la cosa juzgada administrativa. Sin embargo, este efecto de cierre resulta ser muy limitado ya que se prevé únicamente para los casos en que el procedimiento finaliza por resolución expresa, y excluyéndose si posteriormente se acredita la existencia de nuevos hechos o circunstancias que provengan de actuaciones distintas.

8. CONCLUSIONES FINALES.

Primera.- La comprobación limitada es fruto de las aportaciones doctrinales y jurisprudenciales que indujeron al legislador de nuestra actual LGT a la consagración de un procedimiento de gestión que viniera a suplir las imperfecciones del viejo procedimiento de comprobación abreviada.

Segunda.- Se trata de un procedimiento que pretende constatar el correcto cumplimiento por parte de los ciudadanos de su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y que se ejercita a través de la facultad comprobadora otorgada a la Administración tributaria, que le permite realizar comprobaciones e investigaciones incluso respecto a ejercicios prescritos, siempre y cuando debieran surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

Tercera.- El procedimiento se sitúa a mitad de camino entre la verificación de datos y el procedimiento inspector, pues pese a compartir con el primero su naturaleza de

⁸⁷ Vid. HURTADO GONZÁLEZ, J. F. "La comprobación limitada de los órganos de gestión en el proyecto de Ley General Tributaria" *Carta Tributaria, Monografías*, nº22/2003, página 20 (como se cita en PEÑA AMORÓS, M. M. *Los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada*, op. cit. página 149 y en RAMÍREZ OLLERO, J. I. op. cit. página 187).

procedimiento de gestión tributaria, la comprobación limitada posee una serie de diferencias frente a éste como son: la posibilidad de descubrir nuevos hechos imposables no reflejados en la declaración o autoliquidación previa, la facultad de realizar comprobaciones relacionadas con actividades económicas del contribuyente, y la producción de efectos preclusivos que impedirán reiterar una nueva regularización sobre el objeto ya comprobado.

Cuarta.- La Administración tributaria goza de discrecionalidad en la elección del procedimiento, pero no debe apartarse del criterio orientador que consagra la necesidad de que las actuaciones se lleven a cabo en la forma menos gravosa para el obligado tributario, ya que, en caso contrario, la desproporcionalidad en la elección del procedimiento podrá traer consigo la nulidad o a la anulabilidad del mismo, dependiendo de las circunstancias del caso.

Quinta.- La competencia para el desarrollo de este procedimiento se encontraba atribuida en exclusiva a los órganos de inspección, sin embargo, en la actualidad es compartida entre éstos y los órganos gestores que podrán tramitar el procedimiento en igualdad de condiciones, es decir, debiendo de respetar en todo caso las limitaciones que caracterizan al mismo.

Sexta.- Las peculiaridades de este procedimiento residen en la limitación en las actuaciones que puede realizar la Administración tributaria, ya que no podrá examinar la contabilidad mercantil, ni requerir a terceros información sobre movimientos financieros, ni tampoco realizar las actuaciones fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo en determinados supuestos tasados. No obstante, con la reforma operada en nuestra actual LGT, se viene a matizar el primero de los límites al posibilitar el examen de la documentación contable cuando sea aportada por el obligado tributario sin mediar requerimiento previo, y a los solos efectos de constatar su coincidencia con los datos que figuran en poder de la Administración. Resulta ser una previsión que no debería haberse instaurado ya que, de un lado, la jurisprudencia y la doctrina administrativa vienen manteniendo un criterio interpretativo que difiere del establecido por el legislador, y de otro, no supone beneficio alguno para el obligado tributario puesto que la aportación de esta documentación no impedirá que la misma vuelva a ser objeto de análisis en un procedimiento inspector posterior.

Séptima.- El obligado tributario que es objeto de una comprobación limitada no se encuentra facultado para solicitar la ampliación de actuaciones; previsión que sería beneficiosa para proceder a la regularización de su situación tributaria evitando dilaciones innecesarias si con posterioridad se inicia de nuevo una comprobación.

Octava.- El procedimiento puede terminar por resolución expresa, por caducidad o por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.

Respecto a la primera forma de terminación, es la vía que mayor seguridad jurídica aporta al obligado tributario puesto que permite dejar constancia fehaciente de todo lo actuado impidiendo a la Administración volver a regularizar el objeto ya comprobado al producirse el denominado “efecto preclusivo”.

Respecto a la segunda alternativa, el silencio administrativo no producirá por sí solo la prescripción de los derechos de la Administración, pues el único efecto que produce será que el procedimiento caducado no interrumpirá la prescripción, ni tampoco la interrumpirán los recursos o reclamaciones encaminados a la declaración de caducidad; sin embargo, las actuaciones realizadas gozarán de eficacia probatoria y podrán hacerse valer con posterioridad, ya que la caducidad no va a impedir que la Administración inicie de nuevo un procedimiento de comprobación limitada dentro del plazo de prescripción, algo que considero totalmente rechazable pues sería más conveniente que la caducidad recayera sobre la acción de la Administración y no solamente sobre el procedimiento.

Por último, la terminación por el inicio de un procedimiento inspector plantea dos inconvenientes: el primero, la falta de resolución del primer procedimiento, ya que basta notificar la comunicación de inicio del segundo procedimiento, o al menos intentarlo una vez, para que se entienda producida la terminación; y el segundo, la inexistencia de límite temporal alguno que ponga freno al encadenamiento de procedimientos que puede producirse en la práctica cuando se inicien procedimientos de comprobación a los que se vaya poniendo fin mediante el inicio de otros que supongan mayor gravamen para el contribuyente, de manera que éste se verá sometido a una comprobación inacabable debido a las continuas interrupciones de los plazos de prescripción por las actuaciones de la Administración.

Novena.- Nuestra LGT ha introducido una importante novedad consistente en el establecimiento de un efecto de cierre a la resolución expresa del procedimiento de comprobación limitada, de manera que el objeto comprobado no podrá someterse con posterioridad a una nueva regularización.

Décima.- El TEAC considera que para que se produzcan los efectos preclusivos en los casos de resolución expresa es preciso que la misma acuerde la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo. En su lugar, comparto el criterio defendido por

la jurisprudencia y la doctrina que entiende que el efecto de cierre se produce siempre que hay resolución expresa independientemente de que haya o no propuesta de regularización.

Undécima.- Los efectos preclusivos no se producen cuando el procedimiento termina por otras vías, es decir, en los casos de silencio administrativo y finalización por inicio de un procedimiento inspector. Entiendo que en aras de una mayor seguridad jurídica, sería conveniente que se produjeran también en estos casos a fin de evitar una violación del principio “non bis in idem” y de vincular a la Administración tributaria a sus propios actos.

Duodécima.- La preclusión se produce únicamente sobre los elementos de la obligación tributaria que hayan sido objeto de comprobación y respecto al período impositivo de que se trata, lo que va a posibilitar la desmembración de los elementos de la obligación tributaria a fin de proceder a su comprobación en procedimientos distintos. Hubiera sido más acertado la atribución de efectos preclusivos a la totalidad de la obligación tributaria independientemente de que se hubiera comprobado en su totalidad o no, para procurar que la Administración procediese a la comprobación y regularización en unidad de procedimiento.

Decimotercera.- Existe una importante excepción a la producción de efectos preclusivos ya que cuando 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, se faculta a la Administración tributaria para efectuar una nueva regularización sobre el objeto comprobado.

Para ello es precisa la concurrencia de nuevos hechos o circunstancias acontecidos en actuaciones distintas. Es decir, que de un lado, debe tratarse de datos que no pudieran llegar a conocerse en el primer procedimiento, y de otro, deben ser descubiertos como consecuencia de actuaciones distintas como puede ser en un procedimiento de comprobación limitada en el que se lleven a cabo nuevas actuaciones, o en un procedimiento inspector cuando deriven de actuaciones vedadas en el procedimiento previo como son el examen de la contabilidad mercantil (aunque con matices) o los requerimientos a terceros sobre movimientos financieros.

9. BIBLIOGRAFÍA.

Manuales y artículos doctrinales:

ADAME MARTÍNEZ, F. “Los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada: cuestiones problemáticas y propuestas de reforma”. *Crónica tributaria*, nº153, 2014, páginas 37-92.

BANACLOCHE PÉREZ, J. *Curso de procedimientos tributarios*. La Ley, Las Rozas (Madrid), 2007.

BERTRÁN GIRÓN, M. “La terminación impropia de los procedimientos tributarios”. *Quincena fiscal*, nº20, 2010, páginas 13-28.

CALVO ORTEGA, R. *Curso de derecho financiero*. Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2012.

CALVO VÉRGEZ, J. “Principales características de los procedimientos de comprobación del cumplimiento de obligaciones tributarias materiales a la luz de lo dispuesto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio”. *Quincena fiscal*, nº14, 2009, páginas 13-42.

CHICO DE LA CÁMARA, P.; GALÁN RUIZ, J.; RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. *Procedimientos tributarios: teoría, cuestiones prácticas, jurisprudencia, doctrina administrativa y bibliografía*. Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2010.

CORONADO SIERRA, M. “Los efectos preclusivos derivados de las actuaciones de comprobación limitada (interpretación del art. 140.1 LGT) (Análisis de la STS de 22 de septiembre de 2014, rec. 4336/2012)”. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº384, 2015, páginas 147-156.

COTO DEL VALLE, C. “La comprobación limitada”. *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.

IBÁÑEZ MARSILLA, S. “La actividad de comprobación y el efecto preclusivo de las liquidaciones tributarias”. *Crónica tributaria*, nº 129, 2008, páginas 71-112.

JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C. “La comprobación administrativa. Atribución de competencias y estructura de procedimientos entre los órganos de gestión e inspección. Los nuevos procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada” en DE LUIS, F. y URÍA, F. *El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras. Estudios en homenaje a Enrique Piñel*. La Ley, Madrid, 2006.

LASARTE LÓPEZ, R.:

- “Efectos de la comprobación en procedimientos de gestión tributaria”. *La inspección de hacienda en el reglamento general de aplicación de los tributos*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, páginas 189-206.
- “La comprobación limitada en el ámbito de las actividades empresariales y profesionales”. *La aplicación de los tributos en la nueva Ley general tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, páginas 548-568.

MÁRQUEZ SILLERO, C.; MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.; “La comprobación e inspección limitada. Efectos preclusivos. Retroacción de actuaciones tributarias encubiertas: seguridad jurídica. Actos propios. (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2014. Recurso de casación núm. 4336/2012. Ponente Joaquín Huelin Martínez de Velasco)”. *Quincena fiscal*, nº18, 2015.

PALAO TABOADA, C. “Doctrina de los actos propios, comprobación de ejercicios anteriores y fraude de ley (Comentario a la STC de 4 de noviembre de 2013, rec. núm. 28/2010)”. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 376, 2014, páginas 5-48.

PATÓN GARCÍA, G.:

- “A vueltas con la extensión de la actividad comprobadora de los órganos de gestión y los supuestos en que procede la solicitud de informe a la inspección”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 23, 2005.
- “Aspectos controvertidos sobre el procedimiento de comprobación limitada y su desarrollo reglamentario”. *La inspección de hacienda en el reglamento general de aplicación de los tributos*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, páginas 227-254.
- “Notas acerca de la configuración jurídica de la comprobación limitada”. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº127, 2005, páginas 605-639.
- “Un apunte sobre el modelo de comprobación tras la nueva Ley General Tributaria”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 15-22, 2005, páginas 429-444.

PEÑA AMORÓS, M. M.:

- “Los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales derivadas de los procedimientos comprobadores en vía de gestión”. *Quincena fiscal*, nº5, 2012, páginas 15-29.

- *Los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada*. Dykinson, Madrid, 2014.

RAMÍREZ OLLERO, J. I. *La hacienda pública frente al contribuyente en el procedimiento de comprobación limitada*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. “Doctrina jurisprudencial acerca del ámbito de la desaparecida revisión de oficio por aportación de nuevas pruebas del hecho imponible. Su aplicación a la rectificación de las liquidaciones provisionales dictadas en los procedimientos de comprobación limitada de la LGT/2003”. *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, nº1 (Mayo), 2004, páginas 19-24.

RODRÍGUEZ OTERO, L. E. “Principales novedades de la reforma de la LGT”. *Actualidad jurídica Aranzadi*, nº907, 2015, página 7.

ROYUELA, A. “Reforma de la Ley General Tributaria: las claves de la reforma”. *Actualidad jurídica Aranzadi*, nº912, 2015, página 7.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. “Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria”. *Quincena fiscal*, nº21-22, 2003, páginas 79-104.

Jurisprudencia y doctrina administrativa consultada:

Tribunal Supremo

- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 4 de Diciembre de 1998, Rec. 569/1993.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 22 de Enero de 2000, Rec. 2050/1995.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 17 de Julio de 2007, Rec. 296/2002.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 6 de Abril de 2009, Rec. 5678/2003.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 19 de Julio de 2010, Rec. 3433/2006.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 9 de Junio de 2011, Rec. 5481/2008.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 24 de Junio de 2011, Rec. 1908/2008.

- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 24 de Noviembre de 2011, Rec. 578/2009.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 18 de Junio de 2012, Rec. 4397/2009.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 23 de Julio de 2012, Rec. 1835/2010.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 27 de Junio de 2013, Rec. 750/2011.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 22 de Septiembre de 2014, Rec. 4336/2012.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 30 de Octubre de 2014, Rec. 2567/2013.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 12 de Noviembre de 2014, Rec. 1881/2012.

Audiencia Nacional

- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 13 de Marzo de 2001, Rec. 1081/1997.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 6ª, Sentencia de 2 de Marzo de 2009, Rec. 48/2008.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 22 de Marzo de 2012, Rec. 159/2009.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 24 de Octubre de 2013, Rec. 274/2010.

Tribunales Superiores de Justicia

TSJ Andalucía:

- Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Sevilla, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia 316/2012 de 23 Mar. 2012, Rec. 121/2010.
- Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Granada (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia núm. 2372/2014 de 22 de Septiembre de 2014, Rec. 2711/2008.
- Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Granada, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 3280/2014 de 9 de Diciembre de 2014, Rec. 956/2009.

- Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Granada (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia núm. 101/2015 de 26 de enero, Rec. 1197/2009.

TSJ Castilla y León:

- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Valladolid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sentencia 2090/2014 de 10 de Octubre de 2014, Rec. 1208/2011.
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Valladolid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sentencia 2364/2014, de 21 de Noviembre de 2014, Rec. 1751/2011.
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Valladolid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sentencia 54/2015 de 12 de Enero de 2015, Rec. 1933/2011.
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Valladolid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia 804/2015 de 11 de Mayo de 2015, Rec. 169/2012.
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Valladolid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sentencia 837/2015 de 11 de Mayo de 2015, Rec. 171/2012.
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª), Sentencia núm. 838/2015 de 11 de Mayo, Rec. 170/2012.
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Valladolid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia 2274/2015 de 8 de Octubre de 2015, Rec.654/2012.

TSJ Comunidad Valenciana:

- Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, Sentencia 1035/2013 de 9 de Julio de 2013, Rec. 1535/2010.

TSJ Galicia:

- Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia 724/2010 de 27 de Julio de 2010, Rec. 16090/2008.

- Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia 661/2014 de 21 de Noviembre de 2014, Rec. 15598/2013.

TSJ Illes Balears:

- Tribunal Superior de Justicia de Les Illes Balears, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sentencia 203/2011 de 28 de Marzo de 2011, Rec. 864/2008.

TSJ Madrid:

- Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 1787/2009 de 22 de Octubre de 2009, Rec. 1209/2007.
- Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 713/2014 de 29 de Mayo de 2014, Rec. 333/2012.
- Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 210/2015 de 12 de Febrero de 2015, Rec. 1322/2012.
- Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 656/2015 de 12 de Mayo de 2015, Rec. 301/2013.

TSJ Región de Murcia:

- Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 748/2013 de 30 de Septiembre de 2013, Rec. 584/2009.

TSJ Principado de Asturias:

- Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia 1096/2012 de 30 de Octubre de 2012, Rec. 1153/2011.
- Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia 74/2015 de 10 de Febrero de 2015, Rec. 44/2013.

Tribunal Económico-Administrativo Central

- TEAC, resolución de 14 de Enero de 2000, Rec. 2948/1996.
- TEAC, resolución de 17 de Noviembre de 2000, Rec. 4317/1997.
- TEAC, resolución de 9 de Mayo de 2001, Rec. 4583/1999.
- TEAC, resolución de 14 de Septiembre de 2001, Rec. 5425/1998.

- TEAC, resolución de 13 de Septiembre de 2002, Rec. 4582/1999.
- TEAC, resolución de 16 de Julio de 2003, Rec. 1/2001.
- TEAC, resolución de 5 de Diciembre de 2007, Rec. 1049/2006.
- TEAC, resolución de 16 de Abril de 2009, Rec. 890/2008.
- TEAC, resolución de 30 de Junio de 2010, Rec. 3979/2009.
- TEAC, resolución de 19 de Enero de 2012, Rec. 1151/2011.
- TEAC, resolución de 23 de Febrero de 2012, Rec. 2498/2010.
- TEAC, resolución de 26 de Abril de 2012, Rec. 4979/2011.
- TEAC, resolución de 27 de Septiembre de 2012, Rec. 2975/2012.
- TEAC, resolución de 25 de Octubre de 2012, Rec. 2348/2012.
- TEAC, resolución de 29 de Noviembre de 2012, Rec. 3186/2011.
- TEAC, resolución de 18 de Diciembre de 2012, Rec. 1634/2011.
- TEAC, resolución de 20 de Diciembre de 2012, Rec. 1945/2011.
- TEAC, resolución de 20 de Febrero de 2013, Rec. 2526/2009.
- TEAC, resolución de 14 de Marzo de 2013, Rec. 3861/2010.
- TEAC, resolución de 5 de Noviembre de 2013, Rec. 3124/2013
- TEAC, resolución de 28 de Noviembre de 2013, Rec. 1535/2012.
- TEAC, resolución de 23 de Enero de 2014, Rec. 471/2012.
- TEAC, resolución de 19 de Febrero de 2014, Rec. 278/2014.
- TEAC, resolución de 24 de abril de 2014, Rec. 2787/2011.
- TEAC, resolución de 23 de Octubre de 2014, Rec. 7259/2012.
- TEAC, resolución de 5 de Marzo de 2015, Rec. 3124/2013.
- TEAC, resolución de 21 de Mayo de 2015, Rec. 1922/2012.
- TEAC, resolución de 15 de diciembre de 2015, Rec. 3063/2013.