



ROMÁ
BOHORQUES
TAX & LEGAL

WHITE PAPER

EL EFECTO PRECLUSIVO EN EL PROCEDIMIENTO DE
COMPROBACIÓN LIMITADA TRAS EL ÚLTIMO
PRONUNCIAMIENTO DEL TRIBUNAL SUPREMO

María García Chanzá

14 de diciembre de 2020

El procedimiento de comprobación limitada viene regulado en el artículo 136 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y tiene por objeto la comprobación del cumplimiento de una obligación tributaria a partir de la declaración o autoliquidación presentada, de los datos que consten en la misma y de los datos de los que disponga la Administración.

Este procedimiento tiene un carácter intermedio entre un procedimiento de verificación de datos y uno de Inspección.

Las facultades que puede desarrollar la Administración Tributaria en el seno de este procedimiento vienen recogidas, en forma de *numerus clausus*, en el artículo 136.2 LGT y son las siguientes:

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

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración Tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

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

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

Si bien las facultades atribuidas a este procedimiento son más reducidas que las otorgadas al procedimiento de Inspección, la Administración con la potestad que le confiere el antecitado artículo 136.2 LGT puede obtener información cuantitativa y cualitativamente suficiente para regularizar la obligación tributaria y, en su caso, para detectar anomalías que, en caso de requerir un examen más exhaustivo, le lleven a derivar el asunto a los órganos de Inspección tributaria.

Así pues, las liquidaciones que resulten de la realización de un procedimiento de comprobación limitada tendrán *carácter provisional*, tal y como se prevé en el artículo 101 LGT, a diferencia de lo que sucede con las liquidaciones derivadas de un procedimiento Inspector, que tienen carácter definitivo.

Este carácter provisional de la liquidación y que, en principio, podría llevar a pensar que la Administración Tributaria tiene potestad para regularizar nuevamente la obligación tributaria previamente comprobada, encuentra su límite en el artículo 140.1 LGT que señala:

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

De este modo, se impide a la Administración la posibilidad de emitir nueva liquidación sobre la obligación tributaria o elementos de la misma referentes a un concepto tributario y periodo si ya han sido comprobados en un momento anterior, salvo que se descubran hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas.

A lo largo de los años ha habido numerosos pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales que han interpretado este artículo. Procedemos, a continuación, a efectuar un repaso sobre los más significativos:

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 22 DE SEPTIEMBRE DE 2014

La primera Sentencia del Alto Tribunal que interpreta el artículo 140.1 LGT fue dictada en fecha 22 de septiembre de 2014. En dicho supuesto la Administración había emitido una liquidación provisional derivada de un procedimiento de Comprobación limitada iniciado frente a una sociedad por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003. En concreto, el alcance de la comprobación se circunscribía a comprobar la correcta aplicación de la deducción por reinversión.

La Administración emitió Resolución expresa con liquidación provisional en la que se reducía el importe de la deducción aplicada.

Lo mismo sucedió con respecto del ejercicio 2004.

Con posterioridad, la Administración inició actuaciones de comprobación e investigaciones sobre el mismo Impuesto y mismos periodos, limitando su alcance a comprobar, nuevamente, la deducción por reinversión. Como resultado del procedimiento Inspector la Administración emitió nuevas liquidaciones, eliminando por completo la deducción por reinversión que había sido aceptada - aunque minorada- por la Administración tras el procedimiento de comprobación limitada.

El Tribunal Supremo señaló en su Sentencia de 2014 que el artículo 140.1 LGT vedaba a la Administración la posibilidad de efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal cuando hubiese mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, *“salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.”*

Consideró el Alto Tribunal que cualquier otra interpretación vulneraría el principio de seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución pues si la Administración contaba con toda la documentación precisa para regularizar la obligación tributaria, en este caso la deducción por reinversión, por haber sido suministrada por los obligados tributarios a requerimiento de la Administración en los procedimientos de Comprobación limitada iniciados en primer lugar, no puede limitarse a su "albur" a comprobar 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.”*

Esta doctrina fue ratificada y confirmada por sentencias posteriores del Tribunal Supremo: 12 de marzo de 2015, 3 de febrero de 2016 y 15 de junio de 2017.

Sin embargo, no concreta el Tribunal Supremo en dicha Sentencia de 2014 qué debe entenderse por *“hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas en dicha resolución”*. Y es que, aunque por la redacción del artículo 140.1 LGT, en su pura literalidad, parece permitir que el descubrimiento de nuevos hechos o circunstancias habilitaría la posibilidad de una segunda regularización, tal interpretación choca de plano con el principio de seguridad jurídica y con el derecho de los administrados a no ser comprobados una y otra vez.

Debemos acudir a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de octubre de 2013 para encontrar el primer pronunciamiento sobre la salvedad prevista en el artículo 140.1 LGT - *“hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas en dicha resolución”*-.

SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 24 DE OCTUBRE DE 2013

La Audiencia Nacional centra el problema jurídico, señalando que se debe abordar (i) de una parte, la identidad del objeto comprobado; y, (ii) en segundo término, si puede considerarse hechos o circunstancias nuevas las que la Administración averigüe o descubra en el segundo procedimiento, pero que estrictamente no pueden calificarse como novedosos, porque pudieron ser apreciados en el primero de los procedimientos iniciados.

En concreto, en el supuesto objeto de litigio en dicha Sentencia de la Audiencia Nacional, la Administración justifica la segunda regularización en el descubrimiento de nuevos hechos o circunstancias porque en el primer procedimiento la finalidad era cotejar importes y no analizar la procedencia material de la deducción por reinversión. A este respecto, la Audiencia Nacional efectúa las siguientes consideraciones:

“[...] carece de sentido la interpretación restrictiva que la Administración, singularmente el TEAC, otorga a esos textos para propugnar que el objeto de esa verificación era simplemente cotejar de forma extrínseca o epidérmica los importes consignados en las declaraciones, esto es, constatar que aritméticamente cuadran, sin indagar en los requisitos determinantes de la deducción.”

c) En otras palabras, resultaría absurda una comprobación fiscal reducida a verificar que las cantidades autoliquidadas en varios ejercicios se ajustan entre sí, desentendiéndose por completo de su procedencia material, es decir, del cumplimiento de los requisitos sustantivos, pues cabe rechazar toda interpretación jurídica que conduzca al absurdo y, en particular, toda exégesis sobre la naturaleza de los procedimientos que abone la posibilidad de un expediente tributario superfluo o anodino, pese a que la Administración despliega unos medios coactivos y, digámoslo también, consume en ello el dinero público, incurriendo en un gasto al que debe presuponersele un cierto sentido y finalidad, dentro del principio de asignación equitativa.”

Concluye la Audiencia Nacional en dicha Sentencia que:

“Por tanto, 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 (RCL 2003, 2945), 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, en tanto que otorga un derecho a los potenciales contribuyentes que pueden ser comprobados o investigados, estableciendo para ellos la tutela de que no cabe dirigir frente a ellos dos procedimientos sucesivos sobre el mismo objeto -en una relación semejante a la que se produce entre la comprobación parcial y la general en cuanto al objeto de la primera-. De no interpretarse así, quedaría frustrada la finalidad del precepto, que podría ser burlado fácilmente con sólo escindir artificialmente 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.”

El criterio sentado en esta Sentencia de la Audiencia Nacional en cuanto al alcance del concepto “Nuevos hechos o circunstancias” ha sido reproducido por el TEAC en dos ocasiones: Resolución 568/2019, de 2 de diciembre de 2019 y en la reciente Resolución 4626/2018, de 24 de septiembre de 2020.

RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 24 DE SEPTIEMBRE DE 2020

Además, exige el artículo 140.1 LGT que el descubrimiento de nuevos hechos o circunstancias debe resultar de “*actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.*”

Según ha señalado la jurisprudencia no tiene relevancia a estos efectos que el primer procedimiento sea llevado a cabo por los órganos de gestión y que el segundo se practique por los órganos de Inspección pues esta circunstancia no supone la concurrencia del requisito de “*actuaciones distintas*” que habilite la posibilidad de una nueva regularización.

En concreto, el Abogado de Estado en su alegato al procedimiento resuelto por el Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de septiembre de 2014, pretendía precisamente justificar que la segunda comprobación provenía de actuaciones distintas, por haberse desarrollado en el seno de un procedimiento de Inspección y las primeras en el seno de un procedimiento de gestión. Sin embargo, el Alto Tribunal afirma que el artículo 140.1 LGT impide ulteriores regularizaciones y no discrimina entre los órganos de gestión o inspección pues, en su redacción, se refiere “*sin más a la Administración Tributaria*”.

El TEAC ha ampliado la anterior -escasa- justificación en las Resoluciones de 2 de diciembre de 2019 y de 24 de septiembre de 2020. Por su mayor claridad nos referiremos a la de 24 de septiembre de 2020. En ella, el Director de Departamento de Inspección Financiera y Tributaria alega que los hechos comprobados por el órgano inspector han sido distintos a los verificados por el órgano de gestión por el alcance general de la Inspección. En concreto señala que:

“En definitiva, gracias a la ampliación de las actuaciones, que pasaron a tener alcance general, la Inspección pudo poner el foco de su investigación en un contexto diferente y más amplio, en unos hechos distintos a los comprobados por el órgano gestor lo que le condujo a la conclusión de que en el ejercicio 2006, año en el que se produjo la transmisión del elemento patrimonial, el obligado tenía la condición de sociedad patrimonial, no pudiendo en consecuencia beneficiarse de la deducción aquí tratada, ni en ese ejercicio ni en el siguiente, tal y como se expone en los acuerdos de liquidación dictados por el Inspector Jefe, lo que excluye el efecto preclusivo de unas actuaciones, las de comprobación limitada, que tuvieron un contenido notoriamente más reducido, siendo el alcance de la actuación inspectora desplegada, cualitativamente diferente y más amplio, abarcando unos hechos y circunstancias nuevos, diferentes a los examinados por los órganos de Gestión.”

Defiende, por tanto, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria que el procedimiento de Inspección pudo abarcar un prisma más amplio en su comprobación y que, a diferencia de lo que ocurrió en el procedimiento de comprobación limitada -llevado a cabo por los órganos de gestión-, en el segundo se pudieron analizar circunstancias sustantivas, tales como que el contribuyente tenía la condición de entidad patrimonial, y, por tanto, no podría beneficiarse de la deducción objeto de comprobación. En consecuencia, entiende que los hechos y circunstancias analizados en el posterior procedimiento son nuevos y diferentes, por lo que quedan fuera de la restricción del artículo 140.1 LGT,

Sin embargo, el TEAC rechaza tal argumentación y concluye que:

“[...] siendo el objeto comprobado - cuestión no controvertida - el cumplimiento, por parte de la entidad, de los requisitos previstos en la norma para aplicar la deducción el artículo 42 del TRLIS, debemos entender incluidas las labores precisas para contrastar la concurrencia de cualquier requisito, ya viniera establecido en el propio artículo 42 o en otro precepto o preceptos distintos (como ocurre con la exclusión de las sociedades patrimoniales de la posibilidad de acogerse a este incentivo fiscal).”

Y va más allá señalando que solo la Administración Tributaria es la competente para elegir el órgano y el procedimiento idóneo para comprobar un determinado elemento tributario, y si la concreta comprobación requería de mayores facultades -vedadas a los órganos de gestión- debió tomar cartas en el asunto para corregir tal situación, y “*dar traslado del expediente al órgano competente para llevar a cabo tales comprobaciones.*”

Con esta manifestación el TEAC lo que pretende es impedir que se traslade al contribuyente las consecuencias de una incorrecta actuación por parte de la Administración. Pues esta circunstancia ya fue también advertida por la Audiencia Nacional en la antecitada Sentencia de 24 de octubre de 2013 cuando señalaba que:

“f) No es secundaria tampoco la reflexión, orientada a dar sentido y finalidad a la prohibición expresa establecida en el artículo 140 LGT, esto es para asignarle un contenido adecuado a dicho precepto, en tanto confiere un derecho de los administrados a no se comprobados una y otra vez, acerca del ámbito de la labor comprobadora efectivamente emprendida -como factor determinante y definitorio del objeto del procedimiento- por virtud de la cual se hace preciso extenderlo también al que racionalmente pudo acometer la Administración en el seno de ese procedimiento y sin embargo no hizo por inadvertencia, impericia o por ignotas razones -acaso por la siempre vidriosa separación de las funciones de gestión e inspección y su atribución a dependencias distintas de la Administración tributaria, que es cuestión interna y que no puede dar lugar a consecuencias adversas para el comprobado-.”

Concluye el TEAC que:

“[...] en ningún caso, entendemos que la falta de competencias de dicho órgano para efectuar las actuaciones que permitieran verificar el cumplimiento de un determinado requisito habilitará a la Inspección a una posterior revisión y, consecuentemente, a la práctica de una nueva regularización de la deducción controvertida, teniendo en cuenta que la procedencia de ésta ya había sido aceptada en el procedimiento de gestión, el cual había concluido mediante resolución en la que no se puso ningún reparo a la misma para el IS de 2007.”

Por tanto, la expresión de hechos nuevos que procedan de *actuaciones distintas*, queda limitada a hechos ocurridos con posterioridad a la primera regularización y, por tanto, de imposible conocimiento en dicho momento, o a datos que el contribuyente no aportó y que la Administración no podía conocer, aunque este último supuesto debe interpretarse de forma muy restrictiva con la finalidad de no trasladar al contribuyente las consecuencias de una posible actuación no adecuada por parte de la Administración.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 16 DE OCTUBRE DE 2020

Con base en la anterior doctrina administrativa y jurisprudencial la Administración empezó a interpretar que, si bien no podía regularizar aspectos ya comprobados, dicha restricción solo operaba cuando en la resolución se había pronunciado de forma expresa sobre dicho elemento tributario. En caso de no haber regularizado un determinado elemento tributario y no haber hecho mención sobre el mismo en la resolución, dicha omisión o falta de concreción le permitía iniciar nueva comprobación y regularizar aquello no analizado en primer lugar.

Es precisamente sobre ese aspecto sobre el que se pronuncia el Tribunal Supremo en su reciente Sentencia de fecha 16 de octubre de 2020. El alto Tribunal ha ido un poco más allá y ha extendido su interpretación del efecto preclusivo de las actuaciones realizadas en un procedimiento de comprobación limitada confirmando la **imposibilidad** de la Administración de regularizar elementos tributarios que ya han sido previamente comprobados por la Administración aun en el caso de que la resolución inicial que daba fin al primer procedimiento de comprobación limitada no se pronunciase de forma expresa sobre dicho elemento tributario.

Según indica el Tribunal Supremo, una interpretación contraria permitiría a la Administración comprobar varias veces un mismo elemento de la obligación tributaria con tal de que no se pronunciase de forma expresa sobre dicho elemento y sí sobre otros vulnerando de forma flagrante el principio de seguridad jurídica.

En el supuesto objeto de análisis en la Sentencia, la Administración inició un procedimiento de comprobación limitada sobre el IRPF de 2009 en el que solicitó información correspondiente a la determinación de una ganancia patrimonial declarada por la venta de unos activos inmobiliarios. El contribuyente aportó toda la documentación solicitada acreditativa de la ganancia declarada. Sin embargo, en la Resolución con liquidación provisional que ponía fin al procedimiento de comprobación limitada la Administración no hizo mención alguna a la ganancia patrimonial declarada y regularizó otros elementos tributarios de la declaración de IRPF: deducción por vivienda habitual, rendimientos de actividades económicas y rendimientos de capital mobiliario.

Con posterioridad, la Administración inició un nuevo procedimiento de comprobación limitada en relación con el mismo ejercicio y concepto que tenía como alcance la comprobación del valor de transmisión de los activos inmobiliarios y cuya documentación había sido ya aportada en el primer procedimiento.

El TEAR señaló en su resolución a la Reclamación interpuesta que:

“Para que la comprobación previa produzca el efecto de cierre es necesario que exista resolución expresa que ponga fin a la misma pronunciándose acerca de la corrección o incorrección (con la correspondiente regularización en este caso) de la declaración impositiva comprobada.”

En consecuencia, en este caso, las actuaciones de comprobación limitada realizadas que culminaron con la liquidación provisional 17/01/2011 no tienen efectos preclusivos en relación con la desarrollada posteriormente al recurrente, puesto que en esta última se plantean cuestiones - Comprobación de valor confesado en escritura de transmisión [...] - que no se plantearon anteriormente.”

Del mismo modo lo entendió el TSJ de Andalucía en la Sentencia que da origen al Recurso de Casación: “[...] *la Sala considera que tiene razón la parte demandada pues el efecto preclusivo a que nos venimos refiriendo se produce únicamente respecto del objeto comprobado que se especifique en la resolución que pongan fin al procedimiento de comprobación limitada [...]*”.

Sin embargo, el Tribunal Supremo opina totalmente lo contrario y tras hacer un repaso de la doctrina ya sentada en las sentencias antecitadas concluye que “habiendo requerido la Administración al obligado tributario en el primer procedimiento de comprobación limitada, la entrega de documentación relativa a las transmisiones de inmuebles declaradas, que fue oportunamente entregada, y habiendo terminado el procedimiento de comprobación con una liquidación en la que no se regulariza la ganancia patrimonial declarada, **la voluntad de la Administración implícita en su actuación y acorde con las circunstancias concurrentes, que no son otras que encontrarnos ante un elemento tributario que ha sido comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa pero no regularizado de forma expresa, es que se consideró conforme a derecho el importe de la ganancia patrimonial declarada.**”

Y concreta que “no puede admitirse ahora que la Administración, habiendo dispuesto desde el primer momento de toda la información facilitada por el sujeto pasivo, proceda por vía de un segundo procedimiento de comprobación limitada a regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria y a documentos que ya obraban en su poder y que fueron o pudieron ser comprobados en el primer procedimiento de comprobación en el que, obviamente, pudo y debió, si así lo consideraba necesario, realizar una comprobación del valor de las fincas transmitidas.”

Tras este pronunciamiento del Tribunal Supremo la Administración tributaria deberá ser mucho más exhaustiva en el análisis de cada uno de los elementos de la obligación tributaria y pensárselo dos veces antes de emitir una resolución que ponga fin a un procedimiento de comprobación limitada, pues de lo contrario podrían quedarse por el camino importantes ingresos tributarios pendientes de liquidar que nunca más podrán ser regularizados.

María García Chanzá, Socia del Área Fiscal. Directora del Departamento de Litigio Fiscal de ROMA BOHORQUES TAX & LEGAL

María García Chanzá
mgarcia@rbtl.es

