

**LA COMPROBACIÓN EN LOS  
PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN  
TRIBUTARIA (RESUMEN)**

**SECUNDINO ÁVILA GUZMÁN**

**PROGRAMA DE DOCTORADO EN  
DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES**



## ÍNDICE

ÍNDICE.....	2
1.- INTRODUCCIÓN .....	8
1.1.- Objeto de la tesis doctoral .....	8
1.2.- Estado de la cuestión: la difícil delimitación entre procedimientos, funciones y actuaciones administrativas .....	9
1.3.- Estructura de la tesis.....	13
1.4. Hipótesis de trabajo .....	14
2.- LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA .....	16
2.1.- Creación y función de la AEAT.....	16
2.2.- Régimen jurídico .....	18
2.3.- Organización.....	18
2.3.1.- Órganos Directivos .....	18
2.3.2.- Órganos Centrales.....	18
2.3.3.- Organización Territorial.....	19
2.4. - El Plan de control tributario .....	19
3.- LAS RELACIONES DE COLABORACIÓN ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS CONTRIBUYENTES.....	20
3.1.- Las relaciones cooperativas .....	20
3.2.- Foro de Grandes Empresas y Código de buenas prácticas tributarias.....	21
3.3.- Colaboración social .....	22
3.4.- Los servicios de información y asistencia tributaria .....	22

3.4.1. - Servicios de información tributaria.....	23
3.4.2. - Servicios de asistencia tributaria.....	23
3.5.- Conclusiones y propuestas de mejora.....	23
4. - LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA.....	25
4.1.- Departamento de Gestión Tributaria .....	25
4.2.- Dependencias Regionales de Gestión Tributaria.....	25
4.3.- Equipos y grupos de gestión tributaria .....	25
4.5.- Delegación Central de Grandes Contribuyentes.....	26
4.6.- Conclusiones.....	28
5.- SISTEMAS DE CONTROL DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.....	28
5.1. - Control masivo o extensivo .....	28
5.2.- Control intensivo .....	29
CAPÍTULO SEGUNDO: LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA (ANÁLISIS GENERAL Y ESPECIAL REFERENCIA AL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS) .....	30
1.- NORMATIVA RELATIVA A LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA .....	30
- El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos .....	31
- El procedimiento iniciado mediante declaración.....	31
- El procedimiento de comprobación de valores, en el que se regula esencialmente la tasación pericial contradictoria.....	31
- El procedimiento de comprobación limitada .....	31
2.- TRAMITACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA ....	31

2.1.- Forma de relacionarse con las Administraciones Públicas.....	32
2.2.- Inicio de los procedimientos de gestión tributaria.....	33
2.3.- Las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones.....	33
2.4.- Iniciación de oficio de los procedimientos gestores.....	33
<p>El contenido de la comunicación de inicio debe incluir: Procedimiento que se inicia, Objeto del procedimiento, Periodos impositivos objeto de comprobación, el ámbito temporal que se va a comprobar, el alcance de la comprobación, relación detallada de la documentación que se solicita al obligado tributario, plazo que se concede para su contestación o cumplimiento y efecto de la interrupción del plazo legal de prescripción. ....</p>	
	34
<p>Efectos del inicio del procedimiento: el inicio de un procedimiento de comprobación interrumpe la prescripción del impuesto y periodo objeto de comprobación.....</p>	
	34
2.5. - Inicio a instancia del interesado: La iniciación de un procedimiento a instancia del obligado tributario se podrá efectuar por la presentación de una autoliquidación, declaración, comunicación de datos, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa aplicable.....	34
2.6.- Finalización de los procedimientos de gestión tributaria .....	34
3.- MODALIDADES DE PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN .....	35
3.1.- Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.....	35
3.2.- Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución.....	35
3.4- Control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos (art. 153 LGT).....	37
3.5.- Procedimiento de Comprobación de valores.....	37

4.- ESPECIAL REFERENCIA AL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS .....	38
1.- Inicio del procedimiento.....	39
2.- Propuesta de liquidación.....	40
3.- Finalización del procedimiento .....	41
Conclusión: El procedimiento de verificación de datos debería suprimirse, de tal forma que todas las comprobaciones se efectuaran dentro de un procedimiento de comprobación limitada reforzado. Así se evitarían los problemas generados por la necesidad de utilizar uno u otro procedimiento.....	41
CAPÍTULO TERCERO: EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA Y SUS EFECTOS PRECLUSIVOS .....	42
1.- EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA .....	42
1.1.- Inicio del procedimiento.....	42
1.2.- Lugar de realización de las actuaciones .....	43
1.3.- El alcance en el procedimiento de comprobación limitada .....	44
1.4.- Actuaciones que permite el procedimiento.....	44
1.5.- Aportación de la contabilidad.....	45
1.6.- Requerimientos de información .....	48
1.7.- Trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente .....	48
1.8. - Finalización del procedimiento. ....	48
1.9. - Diferencias y similitudes entre el procedimiento de verificación de datos y el procedimiento de comprobación limitada.....	49
2.- LA PRECLUSIVIDAD EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA.....	51

2.1.- Efectos preclusivos de las liquidaciones del procedimiento de comprobación limitada .....	52
2.3.- Las resoluciones del procedimiento de comprobación limitada.....	54
2.4.- Jurisprudencia y doctrina administrativa sobre el procedimiento de comprobación limitada y la preclusividad .....	55
2.5. - La preclusividad en los procedimientos penales .....	61
2.6.- Modificaciones introducidas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria .....	63
2.7.- Conclusiones sobre la preclusividad del procedimiento de comprobación.....	64
Las modificaciones de la prescripción introducidas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre permiten a la Administración, dentro de un procedimiento inspector, comprobar todo tipo de hechos, incluso de periodos prescritos, siempre que afecten al periodo que se está comprobando. Por tanto, la Administración tributaria tiene competencias para investigar y comprobar mediante un procedimiento de inspección con facultades, que no limitan la investigación, comprobación, solicitud de contabilidad y de cualquier tipo de documentos, de los hechos comprobados en un procedimiento de comprobación limitada.....	64
<b>CAPÍTULO CUARTO: CUESTIONES ESPECIALES: REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA Y EFECTOS DE LA FALTA DE IDONEIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN UTILIZADO .....</b>	<b>66</b>
<b>1. LA REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA COMO UNA OBLIGACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA .....</b>	<b>66</b>
1.2.- La regularización completa .....	66
1.3.- El principio de regularización íntegra .....	68
1.4.- La regularización íntegra en el Impuesto sobre el Valor Añadido.....	69
1.4.1.- Planteamiento.....	69

1.5.- La regularización íntegra en el Impuesto sobre Sociedades.....	76
1.5.1. Planteamiento y exposición de la jurisprudencia.....	76
1.5.2.- Consideraciones críticas .....	76
- La regularización íntegra en el procedimiento de comprobación limitada .....	79
1.6.2. Consideraciones críticas.....	79
1. 7. - Conclusiones.....	80
2.- NULIDAD O ANULABILIDAD EN EL CASO DE UTILIZACIÓN DE UN PROCEDIMIENTO INCORRECTO EN LAS COMPROBACIONES DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA.....	81
2.1.- Cuando la comprobación se inicia con un procedimiento de verificación de datos, y a la vista de los documentos aportados por el obligado tributario, se conoce que la utilización de este procedimiento no es procedente. ....	82
2.2.- Cuando se comprueban actividades económicas se declara la nulidad de pleno derecho.....	83
CONCLUSIONES GENERALES .....	85

## **1.- INTRODUCCIÓN**

### **1.1.- Objeto de la tesis doctoral**

En el presente trabajo se van a estudiar los procedimientos con los que cuentan los órganos de Gestión tributaria para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que, en su caso, pueden dar lugar a una liquidación que regularice tales obligaciones.

Los procedimientos de comprobación son dos:

- El procedimiento de verificación de datos.
- El procedimiento de comprobación limitada.

**Los aspectos en los que se va a incidir en el trabajo son:**

**1.-** Los sujetos que intervienen en las actividades de comprobación por parte de la Administración tributaria y las relaciones de colaboración que pueden tener con los distintos obligados tributarios.

**2.-** Los procedimientos de gestión tributaria que se desarrollan con carácter previo a los procedimientos de comprobación de verificación de datos o de comprobación limitada, que no tiene efectos económicos de cara al obligado tributario, pero pueden dar lugar a que se inicie un procedimiento de comprobación posterior.



3.- El estudio más amplio de los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada, poniendo de manifiesto las debilidades que se producen en su aplicación práctica y las propuestas de reforma de dichos procedimientos y la estructura de la Administración tributaria.

4.- También se examinan los servicios de información y asistencia tributaria que prestan los órganos de gestión, comentando sus debilidades, indicando algunas mejoras para aumentar el apoyo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente y proponiendo “premios” que se podrían otorgar a los contribuyentes cumplidores, para que sientan que sus actuaciones son tenidas en cuenta por parte de la Administración tributaria.

5.- Se analizan, por último, dos cuestiones relacionadas con la actividad de comprobación: el principio de regularización íntegra como una obligación de la Administración tributaria y las consecuencias de la utilización por parte de la Administración, de un procedimiento inadecuado al efectuar una comprobación.

#### **1.2.- Estado de la cuestión: la difícil delimitación entre procedimientos, funciones y actuaciones administrativas**

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) en su Título III, Capítulo I, relativo a la *Aplicación de los Tributos*, al referirse a los procedimientos tributarios, define en su art. 83, lo que se considera “aplicación de los tributos”, indicando que consiste en *actividades administrativas* dirigidas a:

- La información y asistencia a los obligados tributarios.
- La gestión, inspección y recaudación de los tributos.
- Las actuaciones de los obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Este mismo artículo continúa enumerando los procedimientos a través de los cuales se desarrolla la aplicación de los tributos, indicando que son los de gestión, inspección y recaudación:

En el Capítulo III de la LGT, relativo a “Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria”, en el art. 117, se define la gestión tributaria, como el ejercicio de las una serie de **funciones administrativas**.

En estos preceptos puede observarse una confusión entre procedimientos y funciones en la definición de la gestión tributaria.

Por una parte, la ley se refiere a una serie de *funciones* dirigidas a realizar actuaciones de control, comprobación, recepción de declaraciones, etc. Algunas de estas funciones corresponden a la gestión de los tributos. Por otra, la norma define como *gestión tributaria* la realización de una serie de “*funciones de control*”, es decir define como funciones, los procedimientos de control que realizan los órganos de Gestión tributaria para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los obligados tributarios.

Las funciones de los órganos de recaudación están perfectamente definidas en la LGT, (arts. 160 a 177 LGT), al igual que ocurre con las funciones de inspección tributaria, que están regulada en el art. 141 de la LGT.

Como se ha indicado anteriormente, una de las funciones de los órganos de gestión tributaria es también “*comprobar la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios*”, luego se puede concluir que la función de comprobación puede ser efectuada tanto los órganos de gestión como los de inspección.

La LGT incurre en un cierto grado de confusión al distinguir entre las funciones de gestión tributaria y los procedimientos de comprobación de los órganos de Gestión tributaria, aunque realmente todas las funciones tienen que seguir un procedimiento de trabajo.

La LGT debería regular de forma separada las “actuaciones gestoras” de la Administración, y los “procedimientos de comprobación”. Estos no deberían estar adjudicados a los órganos de gestión ni a los de inspección, sino a “órganos de comprobación” que aplicarían en cada caso el procedimiento correspondiente en función de la actuación que estuvieran llevando a cabo. De esta forma se evitarían muchos litigios sobre cuestiones puramente procedimentales que actualmente existen entre la Administración y los obligados tributarios.

La LGT no debería dividir los procedimientos de control en las categorías de procedimientos de gestión y procedimiento inspector, sino que debería regular todos ellos dentro de un capítulo dedicado exclusivamente a los “Procedimientos de comprobación de las obligaciones tributarias” que incluiría tanto el procedimiento de comprobación limitada como el procedimiento inspector.

Estos procedimientos no deberían estar asignados a órganos de Gestión o de Inspección, sino a los órganos con competencias para comprobar e investigar, de tal forma que cada órgano utilizara un procedimiento en función de la intensidad de la comprobación, sin tener que iniciar un procedimiento y posteriormente ir cerrando uno y abriendo otro.

Actualmente, el estar asignados estos procedimientos a distintos órganos, hace que las actuaciones de comprobación iniciadas por un órgano de Gestión deben ser continuadas por otras desarrolladas por un órgano de Inspección. Esto produce molestias a los contribuyentes y pueden generar a la Administración problemas para planificar sus actuaciones junto al riesgo de que se produzca la prescripción.

Las facultades de investigación que tiene atribuidas la Inspección de los tributos son relevantes, pues no solamente tratan de descubrir hechos imposables no declarados por los contribuyentes, sino que descubren negocios cuya

tributación no está prevista de modo expreso en nuestra normativa tributaria y hace necesaria su regulación legislativa.

En cambio, los órganos de Gestión solo tienen competencias para comprobar si los hechos imponibles declarados por los contribuyentes cumplen con la normativa establecida, o si no han declarado hechos imponibles cuando estaban obligados a ello.

Por este motivo, la LGT en lugar de diferenciar entre órganos de Gestión y órganos de Inspección la ley debería distinguir entre “órganos gestores” en sentido estricto y “órganos de control de cumplimiento de obligaciones tributarias”.

\* \* \*

Una vez finalizada la versión inicial de esta tesis, se promulgó la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y otras normas tributarias.

Una de las novedades que efectúa esta Ley, es la reforma de los apartados 2 y 4 del art. 136 de la LGT, pues permite que la Administración tributaria pueda solicitar la contabilidad en el procedimiento de comprobación limitada, para constatar la coincidencia entre lo que figure en la misma y la información que obre en poder de la Administración tributaria, incluida la obtenida en ese procedimiento.

Entre las conclusiones y recomendaciones que se efectúan en este trabajo, destaca precisamente la necesidad de que la Administración pudiera solicitar la contabilidad, en el procedimiento de comprobación limitada y realizar una regularización completa.

Por tanto, partiendo del texto inicial, se hará referencia a la modificación introducida por la Ley 13/2023 en los apartados que estudian el procedimiento de comprobación limitada.

### **1.3.- Estructura de la tesis**

La tesis se divide en cuatro capítulos, uno de ellos de carácter introductorio, seguidos de unas conclusiones generales.

**En el primer capítulo**, una vez delimitado el objeto y estructura de la investigación, se analizará el régimen jurídico y la organización de la AEAT; se estudiará con detalle la estructura de los órganos de gestión tributaria y los sistemas de control de las obligaciones tributarias (el extensivo, encomendado a los órganos de gestión y el intensivo, atribuido a los de inspección).

**En el capítulo segundo**, se estudiarán cada uno de los procedimientos *puramente gestores*, que la LGT suele designar como “funciones” gestoras. No se trata de auténticos procedimientos de comprobación, dado que no pueden finalizar con una liquidación tributaria.

El capítulo concluye examinando y valorando el procedimiento de verificación de datos. Este sí es un auténtico procedimiento de comprobación, pero su regulación restringe de tal modo las facultades de los órganos de gestión que lo convierte en un mecanismo casi inútil.

**El capítulo tercero** se adentra en el núcleo de nuestra tesis, examinando de modo crítico el procedimiento de comprobación limitada. Se trata, de un procedimiento que pueden utilizar tanto los órganos de gestión como los de inspección.

Dentro de este capítulo, se prestará especial atención a los dos temas que han planteado mayor conflictividad: al examen de la contabilidad (sobre el que han incidido las reformas de 2015 y 2023) así como a los efectos preclusivos del procedimiento.

El **capítulo cuarto** trata dos cuestiones transversales a los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada: por una parte, la jurisprudencia del Tribunal Supremo (asumida por el TEAC) sobre el principio de íntegra regularización; por otra, los vicios en que incurren los actos administrativos (nulidad o anulabilidad) cuando la Administración no ha optado por utilizar el procedimiento que correspondía utilizar.

La tesis se cierra con unas **conclusiones generales** en las que se valora la situación actual y se proponen reformas tanto desde el punto de vista organizativo como procedimental. Con estas propuestas se pretende conseguir una mayor eficacia en las actuaciones de comprobación desarrolladas por la Administración tributaria, al tiempo que se reducen los costes para el obligado tributario y se refuerza su seguridad jurídica.

#### **1.4. Hipótesis de trabajo**

A modo de resumen, se pueden adelantar las siguientes hipótesis de trabajo, que se contrastarán a lo largo de este estudio.

. Mediante la LGT 58/2003 se regulan dos nuevos procedimientos de control de los órganos de gestión tributaria: el de verificación de datos y el de comprobación limitada. A lo largo de estos años de aplicación se ha constatado que estos procedimientos no son suficientemente eficaces. Tienen limitaciones que impiden llevar a cabo verdaderas comprobaciones, producen molestias y demoras a los contribuyentes, impiden que la Administración sea eficiente y generan inseguridad jurídica al contribuyente, además de dilatar en el tiempo las sucesivas actuaciones administrativas.

. Estos dos procedimientos han dado lugar a mucha litigiosidad en su aplicación, ya que no estaba claro cuándo debía utilizarse uno u otro. Esto ha supuesto que en unos casos se declaren nulas las actuaciones y en otros se haya incurrido en vicios de anulabilidad.

. Debido a los avances informáticos y a las precisiones formuladas por la jurisprudencia, el procedimiento de verificación de datos se ha convertido en un mecanismo tan elemental que debería suprimirse. Esto eliminaría la conflictividad a la hora de determinar si se aplica este procedimiento o el de comprobación limitada.

. El procedimiento de comprobación limitada es el más utilizado por los órganos de gestión, pero -hasta la reforma de 2023- presentaba el problema de que la Administración no podía solicitar la contabilidad mercantil<sup>1</sup>. Actualmente, se puede solicitar para contrastar que los datos de la contabilidad coinciden con los declarados por el obligado tributario. Nuestra propuesta es que se pudiera solicitar la contabilidad por los órganos de gestión sin dichas limitaciones, pero solo en atención a los hechos comprobados y notificados en la comunicación, cuando se inicia el procedimiento. Considero que solicitar la contabilidad tan solo para “contrastar” que los datos coinciden va a seguir creando conflictividad, porque los tribunales tendrán que aclarar, hasta donde llega el análisis de la contabilidad para “contrastar” que coinciden los datos contabilizados con los declarados.

. Otra limitación del procedimiento de comprobación limitada está en la imposibilidad de efectuar requerimientos de información a terceros cuando no estén obligados a suministrarla por la propia norma. Entiendo que este límite sigue determinando que el procedimiento tenga un alcance muy restringido y no sea eficaz para efectuar regularizaciones completas, por lo que debería haberse ampliado también esta facultad por parte del legislador.

. También ha generado una gran litigiosidad el problema de los efectos preclusivos del procedimiento de comprobación limitada, cuando con posterioridad se inicia un nuevo procedimiento de comprobación limitada o un procedimiento inspector.

---

<sup>1</sup> Modificación efectuada por la Ley 13/2023, de 24 de mayo de 2023 (BOE de 25 de mayo de 2023).

. La modificación de la LGT que permite solicitar la contabilidad va a ser eficaz a la hora de comprobar el IS. Ahora bien, para efectuar una regularización completa de los mismos hechos tanto en el IS como en el IVA, se tendrá que iniciar un procedimiento de comprobación limitada, con un carácter más amplio, por el órgano gestor.

. La LGT debería regular, por un lado, los procedimientos o funciones administrativas de gestión tributaria que no son procedimientos de control, y por otro, los “*procedimientos de comprobación e investigación de la Administración Tributaria*”, entre los que se incluirían todos los procedimientos, tanto los de comprobación gestora como el procedimiento de inspección, sin distinción alguna. De este modo, debería suprimirse el procedimiento de verificación de datos y establecerse un único procedimiento de “control masivo”, que sería el de comprobación limitada, pero ampliando aún más las facultades para comprobar la contabilidad<sup>2</sup>, con la única limitación del alcance de lo que se está comprobando. El procedimiento de inspección se utilizaría para investigar y efectuar comprobaciones más selectivas.

El desarrollo de estos procedimientos no debería estar asignado específicamente a órganos gestores ni a órganos de inspección, sino a los *órganos de comprobación de la Administración tributaria*, siendo ésta la que debería determinar las funciones según su estructura.

---

<sup>2</sup> *Idem.*



## **2.- LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

### **2.1.- Creación y función de la AEAT**

El art. 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (BOE de 28 de diciembre de 1990), crea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, como organización administrativa responsable en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero.

Esta forma de creación ha sido objeto de críticas por diversos autores, ya que la relevancia de la AEAT para la aplicación del sistema tributario requeriría que hubiera sido creada por una ley propia, y no dentro de la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Comparto la opinión de estos autores , ya que, debido a su importancia, la AEAT, como Administración tributaria, debía haber sido creada por una ley propia, que hubiera sido objeto de un completo debate parlamentario.

Sin embargo, como ha quedado demostrado en los años que lleva constituida la AEAT, este hecho no ha influido negativamente en su funcionamiento o en la aplicación del sistema tributario. A la vista de ello, no considero un hecho especialmente relevante su establecimiento mediante una Ley de Presupuestos.

El art. 103.3 de la Ley 31/1990, indica que a la AEAT le corresponde *“desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación tanto formal como material, que minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias”*.

Se proclama el principio constitucional de eficacia y el de generalidad para que *“todos”* contribuyan a los gastos públicos.

Este principio, al referirse a “todos”, no solo implica universalidad, sino también “responsabilidad”. En efecto, *“lo que no pagan unos [que han defraudado] lo deben pagar otros”*.

El TC<sup>3</sup> ha destacado la necesidad de la comprobación de la AEAT para la realización del principio de universalidad, tal como indica el TC, es necesaria una actividad comprobadora del cumplimiento de las obligaciones tributarias por el contribuyente, esta actividad de comprobación no es una opción para la Administración tributaria, sino que resulta obligada, para conseguir un sistema tributario justo y luchar contra el fraude fiscal. Es un mandato que la CE impone a los poderes públicos.

La AEAT, tiene encomendada la aplicación del sistema tributario a todos los obligados tributarios, evitando por un lado costes fiscales indirectos, mediante los servicios de información y asistencia tributaria que presta para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Además, para la comprobación de dicho cumplimiento y disminuir el fraude fiscal, dispone de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación.

## **2.2.- Régimen jurídico**

En cuanto a su régimen jurídico, las funciones de gestión, inspección y recaudación de la AEAT se rigen por lo dispuesto en la Ley General Tributaria, la Ley de Procedimiento Administrativo y las normas que las complementan.

Sus actuaciones están sujetas al control de la Intervención General de la Administración del Estado, pero no con carácter previo, sino a posteriori.

---

<sup>3</sup> STC 76/1990, de 26 de abril.

## **2.3.- Organización**

### **2.3.1.- Órganos Directivos**

El Presidente, que será el Secretario de Estado de Hacienda, o la persona designada por el Gobierno que tendrá rango de Secretaría de Estado.

- El Director General, con rango de Subsecretario, que será nombrado por el Gobierno, a propuesta del Ministro de Hacienda.

### **2.3.2.- Órganos Centrales.**

Los siguientes Departamentos y servicios, con rango de Dirección General<sup>4</sup>:

- Departamento de Gestión Tributaria.
- Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.
- Departamento de Recaudación
- Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales.
- Departamento de Informática Tributaria.
- Departamento de Recursos Humanos.
- Servicio de Auditoría Interna.
- Servicio Jurídico de la AEAT.
- Servicio de Gestión Económica:
- Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticos.
- Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales
- Delegación Central de Grandes Contribuyentes,

---

<sup>4</sup> Orden Pre 3581/2007, de 10 de diciembre, modificada por la Orden HAP 2803/2012.

### 2.3.3.- Organización Territorial

- a) Las Delegaciones Especiales de la Agencia Tributaria.
- b) Las Delegaciones de la Agencia Tributaria.
- c) Las Administraciones de la Agencia Tributaria.
- d) Las Administraciones de Aduanas e Impuestos Especiales.
- e) Las Administraciones de asistencia Digital Integral.

### 2.4. - El Plan de control tributario

La LGT, en su art. 116<sup>5</sup>, impone a la Administración tributaria, la elaboración de un Plan de control tributario, en el que se indiquen las líneas de actuación anuales.

Dicho Plan anual es aprobado por resolución del Director de la AEAT.

Las directrices generales del Plan de Control Tributario y Aduanero del 2023, como en años anteriores, giran en torno a cinco grandes pilares:

- *Información y asistencia.*
- *Preención de los incumplimientos. El fomento del cumplimiento voluntario y prevención del fraude.*
- *La investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero.*
- *El control del fraude en fase recaudatoria.*

---

<sup>5</sup> La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen.

- *La colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas.*

### **3.- LAS RELACIONES DE COLABORACIÓN ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS CONTRIBUYENTES**

#### **3.1.- Las relaciones cooperativas**

Este término se introdujo por la Ley 34/2015 de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, modificando el art. 92.2 LGT, pero tal como se indica en la exposición de motivos, esta relación solo se refiere a los profesionales de la asesoría fiscal.

En la Administración española, las relaciones con las grandes empresas y los grandes patrimonios se llevan a cabo por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (en adelante DCGC).

El control de las grandes empresas se realiza de forma tradicional. El obligado tributario está obligado a cumplir con sus obligaciones fiscales según la normativa, y está sometido al control de la Administración de dichos cumplimientos.

#### **3.2.- Foro de Grandes Empresas y Código de buenas prácticas tributarias<sup>6</sup>**

El 10 de julio de 2009 se constituyó el Foro de Grandes Empresas como órgano de relación cooperativa entre la AEAT y un grupo de 27 grandes empresas

---

<sup>6</sup> Memoria AEAT 2019 (Agencia Tributaria: 5.1. Foro de Grandes Empresas y Código de Buenas Prácticas Tributarias).

Para profundizar en esta materia véase SANZ GÓMEZ, R., *Cumplimiento cooperativo y grandes empresas en España: un pacto de cristal*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2017 y del mismo autor “Cumplimiento cooperativo y códigos de buenas prácticas tributarias: la experiencia española”, *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*, coord. por José Angel Gómez Requena; Saturnina Moreno González (dir.), Pedro José Carrasco Parrilla (dir.), Miguel Ángel Collado Yurrita (pr.), 2021, págs. 83-106.

españolas seleccionadas en función de factores, tales como volumen de facturación, deuda tributaria ingresada, información suministrada a la Administración tributaria, número de trabajadores, sector de actividad y distribución geográfica.

A 23 de octubre de 2023 estaban adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias 197 empresas y grupos de empresas.

El objetivo del Código es promover una relación recíprocamente cooperativa entre la AEAT y las empresas que lo suscriban.

En la práctica, la creación del Foro constituye una declaración de intenciones que no se ha visto reflejada en ningún cambio en la forma de colaboración de las grandes empresas con la AEAT. Quizá si en la posibilidad de presentar solicitudes de información sobre cuestiones concretas, aunque sin apoyo normativo.

### **3.3.- Colaboración social<sup>7</sup>**

La colaboración social con los intermediarios fiscales se efectúa exclusivamente en la gestión de los tributos, éstos facilitan a los contribuyentes el conocimiento y comprensión de sus obligaciones fiscales y les ayudan a cumplirlas, principalmente para la presentación telemática de las declaraciones.

El 30 de marzo de 2011 se puso en funcionamiento el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios como órgano de relación cooperativa

---

7

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Memorias\\_y\\_estadisticas\\_tributarias/Memorias/Memorias\\_de\\_la\\_Agencia\\_Tributaria/\\_Ayuda\\_Memoria\\_2\\_016/5\\_ALIANZAS\\_EXTERNAS/5\\_2\\_Colaboracion\\_social/5\\_2\\_Colaboracion\\_social.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2_016/5_ALIANZAS_EXTERNAS/5_2_Colaboracion_social/5_2_Colaboracion_social.html)  
Sobre esta materia me remito al trabajo de SANZ GÓMEZ, R., "Cumplimiento cooperativo e intermediarios fiscales: Análisis del código de buenas prácticas de asociaciones y colegios profesionales tributarios y el código de buenas prácticas de profesionales tributarios", *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*, coord. por Isaac Merino Jara, 2021, págs. 477-505.

basada en la transparencia y la confianza mutua, que redunde en última instancia en beneficio del contribuyente, favoreciendo y facilitando el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales.

El 2 de julio de 2019 se aprobaron el Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios y el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios. A 14 de abril de 2023 estaban adheridas al Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios 58 asociaciones y colegios.

El problema de este Foro es que la colaboración se efectúa para ayudar al cumplimiento de las obligaciones tributarias (presentación de declaraciones), pero sin que exista un acuerdo de confianza mutua que asegure que dichas declaraciones sean correctas.

### **3.4.- Los servicios de información y asistencia tributaria**

Los servicios de información y asistencia tributaria que presta la AEAT se efectúan por los órganos de gestión tributaria.

#### **3.4.1. - Servicios de información tributaria**

Dentro de los servicios de información que presta la AEAT, podemos enumerar los siguientes:

##### **- Programa INFORMA**

Es una base de datos de preguntas y respuestas tributarias a las que pueden acceder tanto los funcionarios de la AEAT, como todos los contribuyentes. Está disponible a través de Internet en la página WEB de la AEAT.

##### **- Servicio de información telefónica básica**

##### **- Portal AEAT**

### **3.4.2. - Servicios de asistencia tributaria**

- Programas de ayuda y formularios para la confección de declaraciones**
- Realización de trámites por teléfono**
- Solicitud de cita previa**
- Administraciones de asistencia Digital Integral<sup>8</sup>**
- Programa de Educación Cívico-Tributaria**

### **3.5.- Conclusiones y propuestas de mejora**

1.- La relación actual de la AEAT con los contribuyentes no es de colaboración ni coordinación, sino de comprobación de sus obligaciones tributarias. Las mejoras en estos servicios deben ir encaminadas a establecer una relación con los contribuyentes en términos de colaboración, lo que supone un cambio de pensamiento tanto por los contribuyentes como los responsables y personal de la AEAT. El contribuyente tiene que ser tratado como un cliente, no como a un presunto defraudador.

2.- Consideramos que los servicios de información y asistencia no son suficientes para la mayoría de los contribuyentes.

Un paso importante que ha dado la AEAT para mejorar los servicios de información y asistencia tributaria ha sido la creación de las Administraciones de asistencia Digital Integral.

Una función que se considera muy importante es la contestación de “forma escrita” a las consultas interpretativas de la normativa que les sean formuladas por los contribuyentes con más agilidad que las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos.

---

<sup>8</sup> Creadas por la Orden HAC/1324/2020, de 30 de octubre, por la que se modifica la Orden de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE 13-1-2021).



**3.- Con las grandes empresas debería existir una relación de colaboración.** Se tendría que implantar el **interlocutor único** que canalice dichas relaciones en el seno de la AEAT, de tal forma que las empresas sepan a quién dirigirse cuando se les plantee cualquier problema.

**4.- Con las pequeñas y medianas empresas** incluyendo las personas físicas, la relación se debe encauzar mediante la colaboración de los “profesionales fiscales”, pero no simplemente como presentadores de declaraciones, sino en el seno de una relación de confianza mutua con la Administración.

**5.- Simplificación de las normas tributarias.**

**6.- Se debería clasificar a los contribuyentes según su nivel de riesgo,** no solo para perseguir a los incumplidores, sino también para favorecer a los cumplidores .

Se debería clasificar a los contribuyentes en función del cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, otorgándoles algún beneficio o “premio” a los más cumplidores: derecho al error, minoración de sanciones, facilidad en aplazamientos y fraccionamientos, agilidad en el pago de devoluciones.

#### **4. - LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA**

Los órganos de gestión tributaria de la AEAT son los siguientes:

##### **4.1.- Departamento de Gestión Tributaria**

Al Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, le corresponden básicamente las siguientes funciones:

1.- La función de información y asistencia tributaria, que se desarrolla por los órganos de gestión tributaria tanto territoriales como los propios servicios centrales.

2.- Las funciones de verificación y control tributario, que se comparten con el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, según las competencias que tienen atribuidas cada uno de ellos. Estas funciones se llevan a cabo, tanto por los servicios centrales del Departamento como por sus servicios territoriales.

La AEAT, a través del Departamento de Gestión Tributaria, cumple los principios constitucionales establecidos en el art. 103 de la CE: objetividad, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación.

#### **4.2.- Dependencias Regionales de Gestión Tributaria**

Las Dependencias Regionales de Gestión Tributaria, tienen su sede en la respectiva Delegación Especial de la AEAT y en otras sedes que se ubican en las Delegaciones y Administraciones de la AEAT.

#### **4.3.- Equipos y grupos de gestión tributaria**

**Los Equipos de Gestión Tributaria**, estarán dirigidos por un Jefe, Inspector de Hacienda, y podrán estar integrados por Inspectores de Hacienda, Técnicos de Hacienda, Agentes de la Hacienda Pública y demás personal que en cada momento se determine.

**Las Grupos de Gestión Tributaria** estarán dirigidos por un Jefe, Técnico de Hacienda, y podrán estar integrados por Técnicos de Hacienda, Agentes de la Hacienda Pública y demás personal que en cada momento se determine.

#### **4.4.- Unidades de Gestión de Grandes Empresas**

Se considera gran empresa aquella cuyo volumen de operaciones a efectos del IVA, supere los 6.010.121,04 euros.

Esta unidad está integrada en la Dependencia Regional de Inspección, aunque para el control utiliza los procedimientos de gestión tributaria.

Las UGGE, ejercen las funciones de gestión tributaria, en relación con los obligados tributarios con domicilio fiscal en el ámbito de la respectiva Delegación Especial de la AEAT, sobre los que la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

#### **4.5.- Delegación Central de Grandes Contribuyentes**

Dentro de la DCGC, se integran las siguientes dependencias:

- a. La Dependencia de Control Tributario y Aduanero, tiene atribuidas las funciones de aplicación de los tributos del sistema tributario estatal y aduanero, a través de los procedimientos de inspección, verificación de datos, comprobación de valores, comprobación limitada y demás actuaciones de comprobación establecida en la normativa, siendo un órgano con atribuciones propias de la Inspección de los tributos.
- b. La Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, tiene atribuidas las funciones de aplicación de los tributos a través de las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria y de recaudación. Tiene competencias compartidas con la Dependencia de Control, para efectuar los procedimientos comprobación de verificación de datos y de comprobación limitada.

La DCGC, ejerce sus funciones y competencias respecto a los siguientes obligados tributarios:

- Personas jurídicas:

.Por volumen de operaciones a efectos del IVA y, en su caso, del IGIC o del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla que hayan superado los doscientos millones de euros durante cada uno de los dos ejercicios anteriores a aquel en el que se produce la adscripción.

. Por volumen de información que suministran, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93. 1.<sup>a</sup>) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, haya superado los veinte mil registros durante cada uno de los dos ejercicios anteriores a aquel en el que se produce la adscripción y cuyo ámbito de actuación exceda del de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía.

. No residentes: en relación con dichos hechos imposables, cuando el representante, el depositario o gestor de los bienes o derechos, el pagador o retenedor de las rentas del no residente sea un obligado tributario adscrito a la DCGC.

- Resto de obligados tributarios.

En este caso la adscripción es potestativa. Podrá ejercer también sus funciones y competencias respecto a los obligados tributarios en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias: personas físicas, cuya renta, a efectos del IRPF, correspondiente al último periodo impositivo cuyo plazo de presentación de declaración hubiese finalizado, supere los 3 millones de euros, o que el valor de sus bienes y derechos, incluidos los exentos, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio supere los 30 millones de euros.

#### **4.6.- Conclusiones**

Se considera que la estructura de la DCGC es la que se debería implantar en las Delegaciones de la AEAT, pero con algunas modificaciones.

Deberían integrarse en una única Dependencia todas las funciones de comprobación, e investigación. Manteniendo otra Dependencia en la que se efectúen el resto de las funciones de gestión tributaria que no son procedimientos de comprobación que pueden dar lugar a una regularización tributaria, e incidiendo especialmente en los servicios de información y

asistencia que se han indicado anteriormente respecto a las relaciones con las grandes empresas y PYMES.

## **5.- SISTEMAS DE CONTROL DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.**

### **5.1. - Control masivo o extensivo**

Es el control realizado por los órganos de gestión tributaria, básicamente utilizando los procedimientos de comprobación con los que cuentan:

- Procedimiento de verificación de datos.
- Procedimiento de comprobación limitada.

Este control masivo se basa en los siguientes criterios:

#### **1. - Mantenimiento de un censo de contribuyentes<sup>9</sup>**

En el censo se recogen todos los datos identificativos de los contribuyentes, sus obligaciones fiscales, en concreto, las declaraciones que el contribuyente está obligado a presentar de forma periódica.

**Dentro del Censo general de contribuyentes, se distinguen los siguientes censos:**

- **Censo de Obligados tributarios**
- **Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores**
- **Registro de operadores intracomunitarios (ROI)**
- **Registro de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial**
- **Registro de grandes empresas**

---

<sup>9</sup> Las obligaciones censales, están reguladas en los Capítulo I, Sección 1ª y 2ª, Arts. 2 a 16 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

- **Registro territorial de los impuestos especiales de fabricación:**

2.- Las comprobaciones masivas, se efectúan en un plazo muy cercano a la presentación de las declaraciones. Las comprobaciones son cortas, ya que el plazo de resolución de los procedimientos gestores de comprobación, generalmente, es de seis meses.

**3. - Comprobaciones basadas en criterios de riesgo predefinidos**

Las declaraciones presentadas por los obligados tributarios se contrastan informáticamente con los datos que obran en poder de la Administración, en función de criterios de riesgos previamente determinados de forma homogénea para todo el territorio nacional por el Departamento de Gestión Tributaria.

**4.- Las comprobaciones se efectúan en la propia oficina, no en la empresa.**

Salvo determinadas actuaciones censales (que no son de comprobación, sino de toma de datos) y la excepción prevista para el examen de la contabilidad por la Ley 13/2003 (art. 136.4 LGT).

**5.2.- Control intensivo**

Es el realizado por los órganos de inspección, mediante el procedimiento inspector, regulado en la LGT, en los arts. 141 a 159.

Los órganos de Inspección están integrados en las Dependencias Regionales de Inspección de las Delegaciones Especiales y en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en la Dependencia de Control Tributario y aduanero.

## CAPÍTULO SEGUNDO: LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA (ANÁLISIS GENERAL Y ESPECIAL REFERENCIA AL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS)

### 1.- NORMATIVA RELATIVA A LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

La normativa que regula estos procedimientos actualmente se encuentra, básicamente, en:

- La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- 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 tributos.

A esta normativa hay que sumar la propia de los diferentes impuestos, las órdenes ministeriales que desarrollan procedimientos, las órdenes ministeriales que aprueban los modelos de declaración, etc.

Una de las novedades de la actual LGT, es la regulación de las actuaciones y procedimientos de gestión, que la norma anterior no efectuaba suficientemente.

Los procedimientos de gestión previstos en la LGT son los siguientes, que se desarrollaran posteriormente.

- **El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos<sup>10</sup>**
- **El procedimiento iniciado mediante declaración<sup>11</sup>**
- **El procedimiento de verificación de datos<sup>12</sup>**

---

<sup>10</sup> Arts. 124 a 127 LGT.

<sup>11</sup> Arts. 128 a 130 LGT.

- El procedimiento de comprobación de valores<sup>13</sup>, en el que se regula esencialmente la tasación pericial contradictoria.

- El procedimiento de comprobación limitada<sup>14</sup>

## **2.- TRAMITACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA**

La LGT, en su artículo 117, indica en qué consiste la gestión tributaria, indicando que consiste en el ejercicio de las “funciones”, en principio la LGT no habla de procedimientos.

Según este artículo, la gestión tributaria consiste en el ejercicio de las siguientes funciones, entre las que está, como podemos ver, la de comprobar.

El artículo 123 de la LGT, habla de los procedimientos de gestión tributaria, sin enumerar todos, sino que solo enumera cinco, que se han indicado anteriormente y deja al desarrollo reglamentario el que se regulen otros procedimientos.

Como ya hemos señalado, en la LGT hay una cierta confusión a la hora de determinar las actuaciones de los órganos de gestión tributaria, ya que en unos casos habla de funciones, en otros de procedimientos.

Indudablemente, las funciones son las tareas que tienen encomendadas los órganos de gestión tributaria, y los procedimientos, la forma en que se deben realizar dichas tareas.

### **2.1.- Forma de relacionarse con las Administraciones Públicas**

#### **Obligados a relacionarse por medios electrónicos**

---

<sup>12</sup> Arts. 131 a 133 LGT.

<sup>13</sup> Arts. 134 135 LGT.

<sup>14</sup> Arts. 136 a 140 LGT.



El art. 14 de la Ley 39/2015, establece la forma de relacionarse con la Administración, indicando que estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas, para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, los siguientes sujetos:

a) Las personas jurídicas.

b) Las entidades sin personalidad jurídica.

c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. Dentro de este colectivo están incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.

d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.

e) Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración.

Respecto a las personas físicas, cuando no actúan como profesionales, la forma de relacionarse con las Administraciones Públicas de forma electrónica es opcional, pero tienen el derecho a ello si lo eligen.

## **2.2.- Inicio de los procedimientos de gestión tributaria.**

1.- Por la presentación de una autoliquidación, comunicación de datos o por cualquier otra declaración.

2.- Por solicitud del obligado tributario.

3.- Solicitud de Información y asistencia tributaria

4.- Iniciación del procedimiento **de oficio** por la Administración tributaria.

### **2.3.- Las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones**

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

**Las declaraciones complementarias**, se presentan siempre que resulte un importe a ingresar superior al efectuado, o una cantidad a devolver inferior a la solicitada, lo que supondrá efectuar un mayor ingreso, o un importe a compensar inferior.

**Las declaraciones sustitutivas**, se presentan en el caso de declaraciones que no tienen cuantificación económica, sino que son declaraciones informativas, que se refieran a la misma obligación y periodo que otras presentadas anteriormente y reemplazan su contenido.

### **2.4.- Iniciación de oficio de los procedimientos gestores**

La iniciación de oficio de los procedimientos gestores, requieren un acuerdo previo del órgano competente.

La iniciación del procedimiento se realiza mediante una comunicación que debe ser notificada al obligado tributario, o mediante la propuesta de liquidación, determinando la deuda tributaria.

El contenido de la comunicación de inicio debe incluir: Procedimiento que se inicia, Objeto del procedimiento, Periodos impositivos objeto de comprobación, el ámbito temporal que se va a comprobar, el alcance de la comprobación, relación detallada de la documentación que se solicita al obligado tributario,

plazo que se concede para su contestación o cumplimiento y efecto de la interrupción del plazo legal de prescripción.

En caso, de que se efectúa mediante la **propuesta de resolución** o de liquidación debe incluir el resultado de dicha propuesta y el plazo de alegaciones.

**Efectos del inicio del procedimiento:** el inicio de un procedimiento de comprobación interrumpe la prescripción del impuesto y periodo objeto de comprobación.

**2.5. - Inicio a instancia del interesado:** La iniciación de un procedimiento a instancia del obligado tributario se podrá efectuar por la presentación de una autoliquidación, declaración, comunicación de datos, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa aplicable.

#### **2.6.- Finalización de los procedimientos de gestión tributaria**

- Por acuerdo de la Administración
- Por caducidad del procedimiento
- Por el inicio de otro procedimiento

### **3.- MODALIDADES DE PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN**

#### **3.1.- Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.**

El inicio puede producirse a instancia del obligado tributario, mediante la presentación de una autoliquidación de la que resulte un importe a devolver.

Una vez recibida la autoliquidación, o solicitud de devolución, se contrasta con los datos y antecedentes que obran en poder de la Administración, mediante un cruce informático, de tal forma que se detectan las posibles incongruencias entre la declaración presentada y los datos de la Administración.

En primer lugar, se van a efectuar las comprobaciones correspondientes en la oficina, para determinar la veracidad de los errores detectados. Si, una vez comprobados, pueden ser resueltos sin que sea necesario iniciar otro procedimiento se procede a efectuar el acuerdo de la devolución.

En caso de que sea necesario solicitar información a los contribuyentes sobre los errores o discrepancias, se deberá iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.

En caso de que se inicie un procedimiento posterior, el procedimiento de devolución queda finalizado con la notificación del inicio del nuevo procedimiento.

Si procede reconocer el derecho a la devolución solicitada, el órgano competente dicta acuerdo que se entiende notificado por la recepción de la transferencia bancaria o, en su caso, del cheque.

### **3.2.- Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución**

El obligado tributario solicitará la rectificación de una autoliquidación ya presentada, cuando haya perjudicado sus intereses, ya sea porque se ha efectuado un ingreso de más, o se ha solicitado una devolución por menos importe del que correspondía.

Las autoliquidaciones, no son actos administrativos, ya que la Administración no ha dictado acto alguno, y por tanto, no pueden presentar recurso de reposición o reclamación económico administrativa.

Durante la tramitación del procedimiento, la Administración podrá efectuar las siguientes comprobaciones indicadas en el art. 127.2 del RGAT:

1.- Examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en poder de la Administración.

2.- Realizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada.

3.- Realizar 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.

Antes de dictar el acuerdo de rectificación, al obligado tributario se le debe notificar la propuesta de resolución, otorgándole un plazo de alegaciones de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, para que alegue lo que considere oportuno.

**El procedimiento puede finalizar de las siguientes formas:**

1. Por resolución expresa
2. Por inicio de un procedimiento de comprobación o investigación

El plazo máximo para notificar la resolución de este procedimiento será de seis meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse realizado la notificación expresa del acuerdo adoptado, la solicitud podrá entenderse desestimada, por silencio negativo, pudiendo ser objeto de los recursos y reclamaciones que procedan. No obstante, la Administración tiene obligación de resolver el procedimiento.

### **3.4- Control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos (art. 153 LGT)**

Dentro del censo de empresarios o profesionales se recogen las obligaciones fiscales, respecto a las declaraciones y autoliquidaciones que están obligados a presentar de forma periódica.

Finalizado el plazo voluntario de presentación de las declaraciones o autoliquidaciones, se efectúa un control informático para detectar posibles incumplimientos en la presentación.

Una vez detectados los incumplimientos, la Administración puede actuar de dos formas:

- 1.- Mediante el envío de una carta comunicación, indicando al sujeto pasivo que no consta que haya presentado la declaración-liquidación correspondiente.
- 2.- Mediante la emisión un requerimiento debidamente notificado.

**El procedimiento puede terminar:**

- 1.- Por la presentación de la declaración o autoliquidación que se ha requerido.
- 2.- Mediante la justificación por el obligado tributario, de no estar obligado a la presentación de dicha autoliquidación o declaración.
- 4.- Por caducidad.

**3.5.- Procedimiento de Comprobación de valores**

Este procedimiento puede ejercerse como un procedimiento específico, o como una actuación concreta en el curso de otro procedimiento. En este último caso, sólo puede ser dentro de procedimientos iniciados mediante declaración, o en procedimientos de comprobación limitada o de inspección, no cabe efectuar una actuación de comprobación de valores en el curso de un procedimiento de verificación de datos.

La Ley 11/2021, de 9 de julio<sup>15</sup>, ha modificado el art. 9, relativo a la base imponible de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el art. 10 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado

---

<sup>15</sup> Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. (BOE, núm. 164, de 10 de julio 2021).

por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (en adelante TRITP-AJD), relativo igualmente a la base imponible de este impuesto.

La modificación más importante se refiere a la base imponible en el caso de los bienes inmuebles, introduciendo un nuevo concepto “el valor de referencia”. La ley establece que la base imponible en el caso de transmisión de bienes inmuebles será “su valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto”, salvo que el valor declarado por los interesados sea superior a este valor de referencia.

Se fija como base imponible el valor de referencia que será establecido para cada inmueble por la Dirección General del Catastro, eliminando en los impuestos citados, el concepto de valor real, por el valor de referencia.

#### **4.- ESPECIAL REFERENCIA AL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS**

Este procedimiento solo lo pueden efectuar los órganos de gestión tributaria, a diferencia del de comprobación limitada, que puede ser efectuado también por los órganos de inspección.

El procedimiento de verificación de datos es tan simple que no permite efectuar una verdadera comprobación. La problemática se podría haber obviado desde el principio regulándose exclusivamente el procedimiento de comprobación limitada, de modo que se habría evitado una ingente litigiosidad.

El procedimiento de verificación de datos debería suprimirse, de tal forma que todas las comprobaciones se efectuaran dentro de un procedimiento de comprobación limitada reforzado. Así se evitarían los problemas generados por la conflictividad originada de utilizar un procedimiento u otro.

## **1.- Inicio del procedimiento**

Este procedimiento se va a iniciar, siempre que previamente haya existido un procedimiento anterior, ya sea iniciado por el contribuyente o de oficio por la Administración tributaria, ya que el requisito básico que se requiere es que exista una declaración o autoliquidación presentada con anterioridad, que es la que va a ser objeto de comprobación y se den los siguientes casos:

1. Que la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos
2. Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria

Las comprobaciones que se pueden efectuar son puramente aclaratorias de estas discrepancias, sin que se pueda solicitar ningún tipo de documentación.

3. Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.

Este es el criterio mantenido por la doctrina administrativa<sup>16</sup>, en el sentido, que para determinar una aplicación indebida de la norma, esta tiene que resultar de la propia declaración, pero en ningún caso se pueden efectuar interpretaciones.

Las discrepancias jurídicas, deben ser muy simples, claras, manifiestas o evidentes.

4. Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas

---

<sup>16</sup> Resolución núm. 1535/2012, del Tribunal Económico Administrativo Central, de 28-11-2013



### **El procedimiento de verificación de datos se inicia siempre de oficio:**

- Se puede iniciar mediante la notificación de un requerimiento, en el que se pongan de manifiesto al obligado tributario los defectos o las discrepancias detectadas en sus declaraciones, solicitándole que las aclare o justifique y otorgándole un plazo para que aporte la documentación que considere oportuna.
- Se puede iniciar también notificando una propuesta de liquidación, cuando la Administración tenga datos suficientes para cuantificar la deuda tributaria, dando un plazo para que presente las alegaciones a dicha propuesta.
- El procedimiento se desarrolla siempre en las oficinas de la Administración tributaria.

Por parte de la Administración, no se le puede exigir al contribuyente documento alguno, ya sea mercantil o tributario (por ejemplo, facturas, contratos, etc.). De hecho, los Tribunales, consideran nulos los procedimientos de verificación de datos en los que se solicita cualquier documentación.

### **2.- Propuesta de liquidación**

Al igual que en todos los procedimientos, antes de que la Administración resuelva el procedimiento debe notificar una propuesta de liquidación para que el contribuyente alegue lo que convenga a su derecho.

### **3.- Finalización del procedimiento**

- Por resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional o en la que se corrijan los defectos advertidos

Es un acto administrativo en el que se acuerda que no procede efectuar liquidación alguna porque se han resuelto las discrepancias.

- Por liquidación provisional

- Por subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario.

- Por caducidad.

- Por el inicio de otro procedimiento en el que la Administración disponga de más facultades (comprobación limitada o inspección) en el que se incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos.

**Los efectos que produce este procedimiento son los siguientes:**

1.- No tiene efectos preclusivos. Respecto a la no preclusividad de estas actuaciones, se refleja expresamente en el art. 133.2 LGT: *“La verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma”*.

2.- Interrumpe la prescripción del impuesto en su totalidad, aunque solo se haya comprobado un concepto del mismo.

**Conclusión:** El procedimiento de verificación de datos debería suprimirse, de tal forma que todas las comprobaciones se efectuaran dentro de un procedimiento de comprobación limitada reforzado. Así se evitarían los problemas generados por la necesidad de utilizar uno u otro procedimiento.

## **CAPÍTULO TERCERO: EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA Y SUS EFECTOS PRECLUSIVOS**

### **1.- EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA**

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

Este procedimiento puede ser utilizado por los órganos de gestión y de inspección. Hay que tener en cuenta que los procedimientos regulados en la LGT no están diseñados exclusivamente para la AEAT, sino para todas las

Administraciones tributarias. Este procedimiento de comprobación limitada puede ser utilizado por los órganos de inspección de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, que realizan actuaciones menos complejas para las que resulta adecuado el procedimiento de comprobación limitada.

El procedimiento de comprobación limitada ha creado mucha polémica y litigiosidad, pero su problemática se centra en dos cuestiones:

- a) Las limitaciones respecto a la comprobación de los documentos contables en el procedimiento de comprobación limitada. Recientemente se ha modificado la LGT por la Ley 23/2023 de 24 mayo, a que se ha hecho referencia con anterioridad. Esperemos que la reforma disminuya la litigiosidad.
- b) La preclusividad de las resoluciones de los procedimientos de comprobación limitada, respecto a posteriores comprobaciones, ya sea mediante este procedimiento, o mediante un procedimiento inspector.

### **1.1.- Inicio del procedimiento**

El procedimiento se puede iniciar por los siguientes motivos:

- Cuando se detecten errores en el contenido de una declaración, o discrepancias entre los datos declarados o justificantes aportados y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria.
- Cuando proceda comprobar todos o algún elemento de la obligación tributaria.
- Cuando se ponga de manifiesto la obligación de declarar o la realización del hecho imponible del presupuesto de hecho de una obligación tributaria sin que conste la presentación de la autoliquidación o declaración tributaria. (No declarantes)

El inicio siempre será de oficio y debe notificarse mediante **comunicación** que debe expresar la naturaleza y alcance de la misma e, informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

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

### **1.2.- Lugar de realización de las actuaciones**

Las actuaciones de comprobación limitada no pueden realizarse fuera de las oficinas de la Administración, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente para realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, (estimación objetiva en el IRPF o régimen simplificado en el IVA).

Con la modificación introducida por la Ley 13/2023, de 24 de mayo en el art. 136.4 de la LGT, la contabilidad del obligado tributario puede comprobarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria.

### **1.3.- El alcance en el procedimiento de comprobación limitada**

Es de especial importancia cuando se inicia el procedimiento indicar el “alcance” de la comprobación. Del mismo modo, en la resolución del mismo deben señalar las actuaciones realizadas y los hechos comprobados. Si se efectúan comprobaciones de hechos que no se habían comunicado en la notificación del inicio las liquidaciones podrían incurrir en vicios que condujeran a su nulidad.

Antes de la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria puede acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario.

La ampliación del alcance, como la norma indica siempre se va a tener que efectuar antes de la apertura del plazo de alegaciones.

El TS ha fijado la doctrina legal de que, en todo caso, la ampliación del alcance por parte de la Administración en un procedimiento de comprobación limitada debe efectuarse de forma motivada, y siempre con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, no simultáneo ni posterior.

#### **1.4.- Actuaciones que permite el procedimiento.**

El art. 136 de la LGT regula las actuaciones que la Administración tributaria puede realizar en las comprobaciones que efectúa utilizando el procedimiento de comprobación limitada, estableciendo que:

*“2. En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:*

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

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

*c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad<sup>17</sup> mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos”.*

---

<sup>17</sup> Modificación efectuada por la Ley 13/2023, de 24-5-2023 (BOE 25-5-2023)

## **1.5.- Aportación de la contabilidad**

Más recientemente y encontrándose ya concluido un primer borrador de esta tesis, la Ley 23/2023, de 24 de mayo atribuye a los órganos gestores ciertas facultades para exigir y comprobar la contabilidad.

El apartado 1.c) del art. 136, en su nueva redacción, permite el:

*“examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.*

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

Simultáneamente se ha modificado el apartado 4 del citado precepto, permitiendo realizar actuaciones de comprobación limitada fuera de las oficinas de la Administración cuando aquéllas tengan por objeto “el examen de la contabilidad”.

Hasta la publicación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, la Administración tributaria no podía comprobar la contabilidad mercantil en un procedimiento de comprobación limitada.

Tras la reforma operada por la Ley 34/2015, la documentación contable se podía aportar de forma voluntaria dentro del procedimiento de comprobación limitada. De este modo, el contribuyente aportaría la documentación contable que considere oportuna para determinadas operaciones.

Con la modificación efectuada por la Ley 13/2023, la Administración puede ya solicitar la contabilidad. La problemática no se resuelve por completo mediante

la reforma operada por la Ley 13/2023, dado que, con la redacción actual del art. 136.2.c) *“el examen de la contabilidad se limitará a constatar la coincidencia entre lo que figure en la misma y la información que obre en poder de la Administración tributaria, incluida la obtenida en el procedimiento”*.

Esta limitación resulta criticable y generará problemas interpretativos sobre el alcance del término *“constatar”*. Habrá que esperar los pronunciamientos de los tribunales económico-administrativos y la jurisprudencia.

En la reacción del art. 136.2.c) *in fine* introducida por la Ley 34/2015 señala que *“el examen de la contabilidad no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección”*. Es cierto que este precepto estaba pensando en la aportación voluntaria de la contabilidad por los obligados y no en su exigencia por la Administración. Por tanto, pueden plantearse dudas que deberán resolver los tribunales.

Entendemos que el examen de la contabilidad no tendrá efectos preclusivos; es decir, no limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento inspector.

Antes de las modificaciones de la Ley 34/2015 y 13/2023, ya se manifestaba que era necesario modificar el procedimiento de comprobación limitada indicando que también debe aportar la justificación de la realidad de las operaciones, mediante cualquier medio de prueba admisible en derecho.

El procedimiento de comprobación limitada constituye un instrumento intermedio entre el procedimiento de verificación de datos, muy simple, y el procedimiento inspector de carácter parcial.

Existe una diferencia excesiva -una brecha- entre las potestades que pueden ejercitar los órganos gestores mediante sus procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada y el procedimiento inspector. Esta brecha

tiene como consecuencia que los procedimientos gestores resultan ineficaces para la propia comprobación masiva.

Pese a la modificación efectuada por la Ley 13/2023, que introduce en el procedimiento de comprobación limitada facultades para solicitar la contabilidad, tampoco se va a poder efectuar la regularización completa en ambos impuestos, IVA a IS, en el mismo procedimiento, especialmente en el caso de solicitudes de devolución.

En el IVA, la solicitud de devolución se efectúa de forma mensual o al final de ejercicio, de tal forma, que en caso de que se comprueben las devoluciones un año determinado, la comprobación se efectuará después de presentada la solicitud de declaración, contando con un plazo de 6 meses, y en el alcance se indicarán los hechos que se quieren comprobar.

Aunque se descubran hechos que también puedan afectar al IS, la autoliquidación de este impuesto, se presentará, como normal general, el 25 de julio del año siguiente, luego su comprobación puede tener lugar con posterioridad a la comprobación que se ha efectuado en el IVA, en otro momento del tiempo y dentro de otro procedimiento.

De este modo, el contribuyente no sabe si la Administración le requerirá por otros impuestos a los que les afecten estos gastos deducibles o no, con lo que se queda en una situación de incertidumbre.

### **1.6.- Requerimientos de información**

Dentro del procedimiento de comprobación limitada, solo se puede solicitar a terceros que suministren la información que la normativa les obliga a presentar, es la regulada con carácter general para los obligados tributarios en la propia LGT y el Reglamento de Aplicación de los Tributos, o para que ratifique la que ha presentado en caso de que el obligado tributario no esté de acuerdo, pero en ningún caso, se puede solicitar otro tipo de información.



### **1.7.- Trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente**

Antes de dictar la resolución, la Administración debe notificar al obligado tributario la propuesta de resolución o de liquidación para que, en un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho, sin que se pueda ampliar el alcance una vez notificado el trámite de alegaciones, como se ha visto anteriormente.

### **1.8. - Finalización del procedimiento.**

#### **1.- Por resolución expresa de la Administración tributaria**

Es importante que la resolución indique lo que se ha comprobado, las actuaciones realizadas, la documentación que se he solicitado al contribuyente y que esté bien motivada, ya que estas actuaciones pueden afectar a las posteriores comprobaciones que se efectúen por los órganos de inspección, en especial al efecto de la preclusividad del procedimiento.

#### **2.- Por caducidad**

#### **3.- Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada**

### **1.9. - Diferencias y similitudes entre el procedimiento de verificación de datos y el procedimiento de comprobación limitada**

El TEAC<sup>18</sup> enumera y realiza un análisis detallado de las diferencias y similitudes fundamentales entre ambos procedimientos, las cuales son de especial importancia y se reproducen a continuación:

---

<sup>18</sup> Resolución N<sup>o</sup> 00/1819/2013, de 17 de marzo de 2016. Recurso extraordinario de alzada promovido por la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego de la Comunidad de Madrid.

1.- Existencia de declaración previa en el procedimiento de verificación de datos, el de comprobación limitada se puede iniciar si la Administración tiene conocimiento de hechos no declarados.

2.- Detección de los errores y discrepancias por medios informáticos

3.- El procedimiento de verificación de datos es una comprobación de escasa entidad. Se trata de un control de carácter formal de la declaración presentada y su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones y que obran en poder de la Administración. Está dirigido a verificar la exactitud de lo declarado por el obligado tributario, atendiendo para ello a errores aritméticos y materiales.

4.- El procedimiento de comprobación limitada se utiliza para comprobaciones que superen los simples errores aritméticos

#### **5.- Preclusividad en los procedimientos**

Las resoluciones que ponen fin al procedimiento de verificación de datos carecen de efectos preclusivos. El procedimiento de verificación de datos no impide la posterior comprobación del objeto comprobado.

El procedimiento de comprobación limitada tiene efectos preclusivos de cara a posteriores comprobaciones.

#### **6.- Interrupción de la prescripción**

Tanto la resolución que pone fin al procedimiento de verificación de datos, como la dictada en el procedimiento de comprobación limitada, interrumpen el plazo de prescripción.

#### **1.10.- Conclusiones respecto a los procedimientos gestores.**

Existe una diferencia excesiva entre las potestades que pueden ejercitar los órganos gestores mediante sus procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada y el procedimiento inspector.

Esta diferencia tiene como consecuencia que los procedimientos gestores resultan ineficaces para la propia comprobación masiva.

- El procedimiento de verificación de datos presenta tales restricciones (confirmadas por la jurisprudencia) que ha caído en desuso. Por tanto, las comprobaciones masivas que efectúan los órganos gestores se desarrollan a través del procedimiento de comprobación limitada.

- Inicialmente el procedimiento de comprobación limitada no permitía comprobar la contabilidad. Tras la reforma de 2015 se admitió que el contribuyente aportara de forma voluntaria la documentación contable que considerara pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones. Sin embargo, esta reforma resultó insuficiente por completo. Si el examen de la contabilidad se consideraba necesario y el obligado no la ofrecía espontáneamente, los órganos gestores debían remitir el expediente a la Inspección para que iniciase un nuevo procedimiento.

- Tras la modificación efectuada en 2023, dentro del procedimiento de comprobación limitada sí se va a poder comprobar la contabilidad, pero 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 y la que se haya obtenido en el procedimiento. Esta reforma mejora la situación, pero sigue generando algunas dudas sobre el nivel de comprobación de la contabilidad que se puede efectuar dentro del procedimiento de comprobación limitada. Entiendo que la ley debía haber concedido amplias facultades para comprobar la contabilidad en el seno del procedimiento de comprobación limitada. El único "límite" debería estar en el alcance del procedimiento de comprobación limitada fijado en la comunicación de inicio; es decir, los elementos de la obligación tributaria que sean objeto de comprobación.

- Además, la redacción actual presenta una deficiencia técnica, pues no ha modificado el último inciso del art. 136.2.c), introducido en 2015, según el cual *"el examen de la documentación, en este caso, incluso la contabilidad, a que se refiere el*

*párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección".* Por tanto, se está admitiendo que en un procedimiento inspector se comprueben las mismas operaciones, eliminando el efecto de la preclusividad respecto de la contabilidad, pero solo respecto de un procedimiento inspector. Por tanto, la preclusividad solo produciría efectos frente a otro procedimiento de comprobación limitada. Esta redacción podría tener sentido cuando la contabilidad solo podía ser facilitada de modo voluntario por el contribuyente, pero no en el momento actual. Los efectos preclusivos deberían ser los mismos (los previstos en el art. 140 LGT) para cualquier procedimiento de comprobación ulterior bien sea de comprobación limitada o de inspección.

- Tampoco es razonable que los requerimientos a terceros se limiten a exigir que *"aporten información y documentación justificativa con el objeto de comprobar la veracidad de la información que obre en poder de la Administración tributaria, incluida la obtenida en el procedimiento"*. Puede ser necesario realizar requerimientos a terceros sobre información que no estaban obligados a suministrar pero que sean imprescindibles para comprobar los elementos de la obligación tributaria objeto de la comprobación limitada.

## **2.- LA PRECLUSIVIDAD EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA**

Respecto al procedimiento de comprobación limitada, se regula en el art. 140.1 de la LGT. El art. 140.1 LGT, es el que más controversia ha producido en las actuaciones llevadas a cabo por la Administración, generando numerosas resoluciones de los Tribunales.

### **2.1.- Efectos preclusivos de las liquidaciones del procedimiento de comprobación limitada**

Estos efectos preclusivos deben analizarse a la luz de las reformas efectuadas en la LGT por la Ley 34/2015 y la Ley 13/2023.

Para ello hay que analizar detalladamente el art. 140.1 de la LGT, el cual indica que no se puede efectuar:

**1) Una nueva regularización cuando se ha dictado una resolución**

Esta resolución va a tener los mismos efectos, ya se dicte una liquidación provisional, o que en la resolución se indique que no procede regularización alguna, puesto que se ha efectuado la comprobación.

Para que se produzcan los efectos preclusivos el procedimiento ha debido terminar mediante *resolución administrativa*. Estos efectos no se van a producir cuando el procedimiento se finalice por alguna de las otras formas que se indican en el art. 139 de la LGT, Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el art. 104 de la Ley, (6 meses) sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción. En este caso, no hay resolución, por lo que no hay efectos preclusivos.

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

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

Se podrá efectuar una nueva regularización si se descubren *nuevos hechos* o circunstancias que resulten de *actuaciones distintas* de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

**3) El conocimiento de estos nuevos hechos debe resultar de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.**

Como primera consecuencia, si se efectúan *actuaciones distintas* se podrá llevar a cabo una nueva regularización de los hechos comprobados. ¿Qué actuaciones se pueden efectuar que se consideren como “distintas”? Serán todas aquellas que no están permitidas en el procedimiento de comprobación limitada, que se han comentado anteriormente y sí se pueden efectuar en un procedimiento inspector, como, por ejemplo:

- Realizar un examen de la contabilidad más profundo del que se permite en el procedimiento de comprobación limitada.
- Pedir información a terceros sobre movimientos financieros, operaciones realizadas, pagos y cobros efectuados, anotaciones en registros públicos, o cualquier otra cuestión que sea necesaria para la comprobación.
- Personarse en las instalaciones del obligado tributario donde se ejerzan las actividades, a efectos de comprobar la veracidad de la realización de las actividades económicas y que dicho obligado cuenta con medios materiales y humanos para su realización.
- Cualquier otra actuación que se pueda realizar dentro del procedimiento inspector y que no pueda efectuarse dentro de un procedimiento de comprobación limitada.

En todo caso, corresponde a la motivación administrativa el precisar las “actuaciones *distintas*” que se han efectuado de forma complementaria, que no se pudieron efectuar en el momento anterior, así como los “*nuevos hechos*” que se han descubierto, que no eran conocidos en el momento que se efectuó el

procedimiento de comprobación limitada, y que justifican la nueva regularización de la situación tributaria del contribuyente.

En la norma que regula el procedimiento, se debería indicar expresamente que los hechos que ahora se regularizan, *“no eran conocidos por la Administración cuando se efectuó la anterior regularización.”*

### **2.3.- Las resoluciones del procedimiento de comprobación limitada**

La resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada debe incluir, al menos, el contenido que se exige para todos los procedimientos, pero en este tiene mayor importancia, por sus efectos preclusivos de cara a una posterior comprobación:

1.- *Obligación tributaria* objeto de comprobación: IRPF, IS, IVA, Retenciones a cuenta del IRPF.

2.- *Elementos de la misma que se van a comprobar.* El “alcance” de las comprobaciones, como ya se ha comentado en apartados anteriores, debe indicarse en el inicio del procedimiento y especificarse en la resolución del mismo.

3.- *Ámbito temporal* objeto de comprobación.

4.- *Especificación de las actuaciones concretas realizadas.*

Es esencial indicar qué actuaciones y qué comprobaciones se han realizado y la documentación que se ha analizado. Por un lado, para no incurrir en extralimitación de competencias que pueda anular el procedimiento y, por otro, para que en caso de que haya actuaciones posteriores se pueda determinar qué “nuevas actuaciones se han realizado” distintas de las ya realizadas.

5. - *Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución*

La resolución debe estar perfectamente motivada, indicando los hechos comprobados por la Administración, las actuaciones realizadas, y los fundamentos de derecho que en los que se basa la regularización efectuada.

6.- *Liquidación provisional* o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada.

Las liquidaciones de un procedimiento de comprobación limitada, siempre van a ser provisionales, por un lado, lo recoge la normativa que regula el propio procedimiento, pero, además, el art. 101.3 de la LGT y 190 del RGAT, establecen que las liquidaciones definitivas solo caben en el procedimiento inspector con alcance general, donde se investiga y se comprueban todos los elementos de la obligación tributaria.

#### **2.4.- Jurisprudencia y doctrina administrativa sobre el procedimiento de comprobación limitada y la preclusividad**

De entre las diversas sentencias<sup>19</sup> y resoluciones de Tribunales Económico Administrativos<sup>20</sup> que analizan la preclusividad del procedimiento de comprobación limitada, destaca la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2014, recurso de casación núm. 4336/2012, Isabena Obras y Construcciones SA<sup>21</sup>, que ha servido de base a las resoluciones posteriores de este tribunal.<sup>22</sup>

---

<sup>19</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 27 de octubre de 2010 (rec. núm. 16090/2008, de 27 de octubre de 2010).

<sup>20</sup> Resoluciones del TEAC de 16 de abril 2009 y 20 de diciembre de 2007.

<sup>21</sup> CORONADO SIERRA, M., "Los efectos preclusivos derivados de actuaciones de comprobación limitada (interpretación del art.140.1 LGT)", *op. cit.*

<sup>22</sup> Cfr. RAMÍREZ OLLERO, J.I., "Efectos preclusivos de las resoluciones en procedimientos de comprobación Limitada (STS 22-9-2014)", *Blog ECJ Leading Cases*, post de 24 de octubre de 2014, <https://ecjleadingcases.wordpress.com/2014/11/27/video-completo-la-reforma-del-procedimiento-de-gestion-en-el-anteproyecto-de-ley-general-tributaria/> consultado el 10 de enero de 2020; GARCÍA DÍEZ, C., "Eficacia preclusiva de las liquidaciones provisionales resultantes del Procedimiento de Comprobación Limitada", *Derecho Blog UDIMA*, 2014



Esta Sentencia, analiza y resuelve el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado frente a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de noviembre de 2012 (rec. núm. 72/2010).

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

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

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

Por su parte el Tribunal Supremo, en el fundamento jurídico tercero de la citada sentencia concluye que:

---

disponible en <http://blogs.udima.es/derecho/eficacia-preclusiva-de-las-liquidaciones-provisionales-resultantes-de-procedimientos-de-comprbacion-limitada-articulo-140-1-lgt-sentencia-del-tribunal-supremo-de-22-de-septiembre-de-2014-recurso-d/> ; RIVAS PINO, A., “El TS impide a Hacienda inspeccionar asuntos ya investigados”, post del *blog Estudio Jurídico Almagro* de 16 de octubre de 2014, <http://www.eja.es/tribunal-supremo-prohibe-hacienda-inspeccionar/> accedido el 15 de marzo de 2020.

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

Todo ello, con la excepción que la propia LGT regula, es decir, salvo:

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

Lo importante, por tanto, es que *“aparezcan nuevos hechos o circunstancias no declaradas en la autoliquidación por el obligado tributario y no conocidos por la administración en el momento de la comprobación”*.

Entendiendo por *“actuaciones distintas”*: todas aquellas que superen las limitaciones en actuaciones que tiene el procedimiento de comprobación limitada, recogidas en el art. 136.2 de la LGT en el que solo se pueden comprobar.

El concepto *“actuaciones distintas”*, sólo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada (...).

El objeto, ha de ser hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

En cuanto a los medios, deben consistir en el examen de los datos consignados por los obligados tributarios o a disposición de la Administración.

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

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

No se indica en la sentencia qué son “actuaciones distintas”, pero hay que considerar, como se ha venido indicando a lo largo de este trabajo, que son aquellas actuaciones de comprobación e investigación que no se pudieron efectuar dentro del procedimiento de comprobación limitada, por no disponer la Administración de facultades para ello.

El Tribunal Supremo se ha vuelto a pronunciar en casación, en una nueva sentencia<sup>23</sup>, en la que concluye que se dan los efectos preclusivos de lo que comprobado, aunque en la resolución no se haya efectuado regularización alguna, sino que se consideró que no procedía regularización pero se había efectuado una comprobación de los hechos.

El Tribunal Supremo señala expresamente que los efectos preclusivos se extienden a todos los elementos tributarios que se han comprobado en el procedimiento, de los que se ha solicitado documentación, aunque no se haya efectuado posteriormente una regularización o pronunciamiento expreso en la resolución del procedimiento.

En la STS 1612/2020, de 26 de noviembre de 2020 (rec. núm. 1072/2019). El Tribunal Supremo hace referencia a su doctrina jurisprudencial y, en especial, a la Sentencia de 22 de septiembre de 2014 (RCA 4336/2012), del caso ISABENA, que se ha comentado anteriormente de forma más amplia, indicando que esta

---

<sup>23</sup> STS 1341/2020 de 16 de octubre de 2020, (rec. núm. 3895/2018)

misma doctrina se ha mantenido en sentencias posteriores<sup>24</sup>, y en especial referencia al criterio mantenido en la STS de 15 de junio de 2017<sup>25</sup>,

En esta sentencia, el Tribunal Supremo hace una definición de “nuevos hechos”, indicando que tal concepto no equivale al de “nuevos datos” solicitados con posterioridad en un segundo requerimiento.

El criterio del Tribunal Supremo es acertado, ya que en el primer procedimiento de comprobación limitada se podían haber solicitado y comprobado los mismos documentos que se solicitaron en el segundo. Probablemente no se efectuó debido a que se hizo una comprobación rápida, porque se quería emitir la devolución en plazo, sin perjuicio de una posterior comprobación.

La RTEAC de 22 de noviembre de 2021 (rec. núm. 4897/2018), que resulta especialmente relevante por dos cuestiones:

- Haciéndose eco de la doctrina del Tribunal Supremo, realiza un resumen de los rasgos fundamentales de la preclusividad en el ámbito de la comprobación limitada.
- Además, plantea si para iniciar un procedimiento de inspección posterior, los hechos se deben conocer con anterioridad.

El resumen de los rasgos de la preclusividad que efectúa el TEAC, es el siguiente:

---

<sup>24</sup> Sentencia de 12 de marzo de 2015 (RCA 696/2014), Sentencia de 3 de febrero de 2016 /RCA 4140/2014)

<sup>25</sup> El análisis de la STS de 15 de junio de 2017 (RCA 3502/2015) sobre el art. 140.1 LGT concluye que *"para el supuesto que desde un primer momento, la totalidad de los datos sobre la declaración, en el presente caso del Impuesto sobre sucesiones, estuviesen a disposición de la Administración tributaria, no cabe ex novo apreciar nuevos hechos o circunstancias en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo, y en consecuencia no puede hablarse de "novedad", que haya resultado de su apreciación en actuación inspectora posterior"*.

- Se requiere la existencia de una previa actuación administrativa de comprobación que termine con resolución expresa, ya sea con liquidación provisional o indicando que no procede regularización alguna.
- Tanto el procedimiento de comprobación limitada iniciado con anterioridad como el procedimiento de comprobación o investigación posterior deben tener el mismo objeto comprobado.
- Los efectos preclusivos de un previo procedimiento de comprobación limitada cesan cuando en un procedimiento de comprobación posterior, aun recayendo sobre el mismo objeto comprobado, se descubren “nuevos hechos” o circunstancias que resulten de “actuaciones distintas” de las realizadas y especificadas en la resolución que pone fin a la comprobación limitada inicial.

El TEAC, se pregunta, si los “nuevos hechos” deben existir antes del inicio del procedimiento inspector o se deben conocer dentro de las actuaciones del procedimiento:

El TEAC acaba resolviendo considerando que en el procedimiento inspector no surgieron nuevos hechos de los que fueron comprobados, sino que se conocieron en el procedimiento inspector, y que, por tanto, no procedía el inicio del procedimiento:

El TEAC, considera que los “nuevos hechos” deben ser conocidos con anterioridad al inicio del procedimiento inspector.

Esta resolución es criticable que el art. 140.1 indica claramente que:

- Si la Administración ha dictado una resolución en un procedimiento de comprobación limitada, solo puede efectuar una nueva regularización en relación al mismo objeto comprobado, si en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior. Obsérvese que indica “**posterior**”, luego tiene que haber un procedimiento posterior abierto, y que, en ese procedimiento posterior, se descubran “**nuevos hechos o**

**circunstancias**”, que se entiende que no eran conocidas anteriormente, ya que, en su caso, se habrían de haber regularizado en el procedimiento anterior. que resulten de **“actuaciones distintas”**, actuaciones que van a tener que ser distintas de las que se pueden efectuar en el procedimiento de comprobación limitada.

Luego la interpretación del art. 140 debe fundarse en el tenor literal de la norma.

Entre las facultades de la Inspección está la de investigación, regulada en el art. 141.a). Estos hechos han podido ser descubiertos por la Administración, en este caso por los órganos de inspección, por la facultad de investigación, sin necesidad de iniciar un procedimiento de comprobación de cara al obligado tributario. Posteriormente, estos hechos, se tienen que constatar y en su caso, regularizar en un procedimiento de comprobación dando conocimiento de ello al obligado tributario.

## **2.5. - La preclusividad en los procedimientos penales**

Ya existen sentencias de la jurisdicción penal dentro de presuntos delitos contra la Hacienda Pública, en las que se plantean, no solo el dolo o culpa en la actuación del obligado tributario, sino la tramitación administrativa de los procedimientos y su repercusión en el ámbito penal, aunque las dos que se citan son contradictorias.

La Sentencia 378/2021, de 29 de septiembre de 2021, del Juzgado de lo penal núm. 30 de Madrid, procedimiento abreviado 456/2017, por un supuesto delito contra la Hacienda Pública.

El planteamiento del Juzgado es *“resolver no es solo si la Administración Tributaria ha infringido o no lo dispuesto en el art. 140 de la Ley General Tributaria, sino la repercusión de esa posible transgresión en el ámbito penal”*, indicando que, para ello,

hay que acudir a *“normas extrapenales tributarias, las genéricas y las referidas específicamente al impuesto de que se trate”*.

El órgano judicial se remite a la jurisprudencia del Tribunal Supremo<sup>26</sup> a efectos de interpretar el art. 140 de la LGT.

La cuestión es relevante, pues se discute si el examen de la contabilidad por parte de la Inspección, actuación que no está permitida en el procedimiento de comprobación limitada es una *“hecho nuevo”* al amparo del art. 140 de la LGT, o es un *“argumento”* para realizar un procedimiento de inspección, posterior a otro de comprobación limitada concluido por resolución expresa, sin ningún otro motivo. Interpreta el órgano judicial que realizar nuevas actuaciones, como el examen de la contabilidad, no es un nuevo hecho, y que en su caso la liquidación solo debería basarse en elementos distintos.

En esta Sentencia, el tribunal, está confundiendo *“nuevos hechos”*, con *“actuaciones distintas”*, ya que el inicio del procedimiento inspector y el análisis de la contabilidad, no son *“nuevos hechos”*, sino que son *“actuaciones distintas”*, a las realizadas anteriormente y de las que se descubren *“nuevos hechos”*.

El tribunal, sigue indicando que no hay *“nuevos hechos”* y que, por tanto, no hay motivo para iniciar el procedimiento inspector, sino que al obligado tributario se le incluyó en plan de inspección por una comprobación general.

**En otra Sentencia, del Juzgado núm. 22 de lo penal de Madrid**, de 3 de febrero de 2022, núm. 19/2022, Procedimiento abreviado 417/2019, los hechos son similares a los anteriores: se solicita una devolución de IVA, se inicia un

---

<sup>26</sup> STS de 22 de septiembre 2014; STS 1341/20 de 16 de octubre; STS de 15 de junio de 2017; STS 1612/20, de 26 de noviembre,

procedimiento de comprobación limitada por los órganos de gestión con una resolución indicando que procede la devolución.

Posteriormente se inicia un procedimiento inspector, en el que se regularizan las cuotas de IVA, que habían dado derecho a la devolución, concluyendo que la operación era simulada, en base a nuevas actuaciones efectuadas, como fueron, requerimientos a entidades financieras, justificantes de pagos, análisis de la contabilidad e investigación de los sujetos que intervenían en las operaciones, y de los sujetos que efectuaban la repercusión de las cuotas, que el obligado tributario pretendía deducir.

En esta sentencia, el Juzgado de lo Penal considera que, por parte de la Inspección, procedía iniciar el procedimiento inspector y que, a partir las actuaciones efectuadas dentro del mismo, se han descubierto nuevos hechos, dando validez al procedimiento, aunque luego a lo largo de la sentencia analiza si los nuevos hechos descubiertos en el procedimiento inspector, son ciertos.

## **2.6.- Modificaciones introducidas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria**

La Ley 34/2015 de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, **efectuó dos modificaciones importantes, que afectan a los procedimientos, con carácter general:**

1) El art. 115 de la LGT, incluido dentro de la Sección 6ª Potestades y funciones de comprobación e investigación, con la modificación efectuada, se aclara la comprobación de la Administración al establecerse que:

*"[...] dicha comprobación e investigación se podrá realizar aún en el caso de que la misma afecte a periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el art. 66.a) de esta ley, siempre que tal comprobación o*



*investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el art. 66 de esta ley que no hubiesen prescrito [...]”.*

A raíz de esta modificación, la prescripción no impide las actuaciones de comprobación e investigación que lleve a cabo la Administración Tributaria, con relevancia para ejercicios no prescritos.

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

Las modificaciones introducidas en la LGT atribuyen amplias competencias a la Administración (sin distinguir entre diversos órganos), para comprobar e investigar hechos sin límite de tiempo, siempre que afecten a hechos que se están comprobando y que se pueden liquidar por no haber prescrito.

Se entiende por tanto que la Administración, aunque haya comprobado hechos mediante un procedimiento de comprobación limitada, puede investigar sobre los mismos hechos que se regularizaron en dicha comprobación.

En dicha investigación se van a efectuar siempre “*actuaciones distintas*” a las que se efectuaron en el procedimiento de comprobación limitada. Si de dichas investigaciones, surgen “*nuevos hechos*” que no eran conocidos en la primera comprobación, se va a poder efectuar una nueva regularización de la situación tributaria.

Las Leyes 34/2015 y 13/2023 han reforzado las facultades de la Administración tributaria en el procedimiento de comprobación, limitada, pero han resultado insuficientes y han dejado problemas sin resolver.

## **2.7.- Conclusiones sobre la preclusividad del procedimiento de comprobación.**

Las modificaciones de la prescripción introducidas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre permiten a la Administración, dentro de un procedimiento

inspector, comprobar todo tipo de hechos, incluso de periodos prescritos, siempre que afecten al periodo que se está comprobando. Por tanto, la Administración tributaria tiene competencias para investigar y comprobar mediante un procedimiento de inspección con facultades, que no limitan la investigación, comprobación, solicitud de contabilidad y de cualquier tipo de documentos, de los hechos comprobados en un procedimiento de comprobación limitada.

La Administración puede comprobar y regularizar de nuevo en un procedimiento inspector las operaciones regularizadas en un procedimiento anterior de comprobación limitada mediante *actuaciones distintas*. En tal procedimiento la Administración posee facultades superiores a las permitidas en un procedimiento de comprobación limitada y, asimismo, puede comprobar si existen "*nuevos hechos*" que no conocía en el momento de la regularización, o que no habían sido declarados por el obligado tributario.

- Se van a considerar *actuaciones distintas* cualesquiera que estén permitidas en el procedimiento de comprobación limitada sin que llegaran a realizarse, así como cualquier actuación que no se pueda realizar dentro de dicho procedimiento, pero sí en el procedimiento inspector.
- En esas actuaciones distintas se pueden descubrir *nuevos hechos* desconocidos por parte de la Administración en la anterior comprobación; tanto los que no eran conocidos como los que no tuvo posibilidad de conocer.
- Si se dan las dos condiciones: *actuaciones distintas* y descubrimiento de *nuevos hechos*, la Administración va a poder efectuar, una nueva regularización completa de la situación. En la nueva regularización que se efectúe, la Administración debe precisar y motivar qué actuaciones distintas se han realizado que no se pudieron efectuar en el procedimiento anterior y los nuevos hechos encontrados, con motivo de estas actuaciones.

No obstante, la 362 falta de efectos preclusivos del examen de la contabilidad respecto de un futuro procedimiento inspector (art. 136.2.c) *in fine* LGT parece incoherente con la regla general sobre la preclusividad del art. 140 LGT.

## **CAPÍTULO CUARTO: CUESTIONES ESPECIALES: REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA Y EFECTOS DE LA FALTA DE IDONEIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN UTILIZADO**

### **1. LA REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA COMO UNA OBLIGACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

En primer lugar, se va a diferenciar la *regularización completa* de la *regularización íntegra*,

La *regularización completa* implica que, cuando la Administración compruebe determinados hechos de un contribuyente, la regularización se debe efectuar respecto a *todos los impuestos a los que afecten los hechos comprobados*, de tal forma que sea una comprobación eficaz para la Administración y que el obligado tributario tenga la seguridad y la tranquilidad de que no va a ser objeto de una nueva comprobación por dichos hechos.

Por *regularización íntegra* se puede entender aquella en la que la Administración vela para evitar que se produzca un *enriquecimiento injusto* frente al sujeto comprobado, aplicando los principios elaborados por el Tribunal Supremo.

#### **1.2.- La regularización completa**

La regularización ha de ser *completa* tanto en lo que beneficia al contribuyente como en lo que le supone un mayor gravamen.

La mayoría de las sentencias y resoluciones de los tribunales se han limitado a indicar que estamos ante una “obligación” para la Administración tributaria, en el sentido antes indicado.

La Administración está obligada a efectuar una regularización completa de la situación del obligado tributario. Esta regularización debe efectuarse tanto si es favorable para el obligado tributario (configurándose como un derecho), como si es desfavorable, pues la Administración está obligada a cumplir con los principios constitucionales de justicia tributaria.

El procedimiento de comprobación limitada está diseñado para que los órganos de Gestión efectúen comprobaciones rápidas, pero no permite llevar a cabo una regularización completa respecto a todos los conceptos tributarios a los que afectan los hechos comprobados. De todos modos, tras la modificación introducida por la Ley 13/2023, se puede comprobar la contabilidad, luego es posible utilizar el procedimiento tanto respecto al IVA como al IS, cuando se descubran hechos que puedan afectar a ambos impuestos.

Esta imposibilidad de efectuar una regularización completa producía inseguridad jurídica al administrado y una ineficacia para la Administración, dificultando la aplicación de los principios constitucionales que han de regir la actuación administrativa. Se podían regularizar determinadas operaciones de algunos impuestos en los que no es necesario llevar contabilidad (IVA, IRPF) poniendo de manifiesto irregularidades que afectan a otros (IS), y que quedaban sin regularizar. Por tanto, el procedimiento generaba ineficacia para la Administración e inseguridad jurídica para el obligado tributario. La situación ha mejorado, pero no se han resuelto todos los problemas dadas las limitaciones que sigue presentando el examen de la contabilidad, que se han comentado anteriormente.

Hasta la reciente modificación de la LGT en 2023<sup>27</sup>, en el procedimiento de comprobación limitada, no se podía comprobar la contabilidad, salvo que el obligado tributario la aportara de forma voluntaria, para constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración Tributaria.

A partir de la modificación introducida por la Ley 13/2023, la contabilidad puede ser solicitada por la Administración, a los solos efectos de constatar la coincidencia *“entre lo que figure en la misma y la información que obre en poder de la Administración tributaria, incluida la obtenida en el procedimiento”*.

En cualquier caso, entiendo que puede haber aún conflictividad en la intensidad del análisis de la contabilidad, al limitar dicha comprobación a constatar la coincidencia entre la misma y los datos que obran en poder de la Administración.

Tras la modificación del apartado 2 del art. 136 de la LGT, por la Ley 13/2023<sup>28</sup>, entiendo que la regularización puede ser completa tanto en el IVA como en el IS, de tal forma que se ha solucionado esta falta de eficacia del procedimiento de comprobación limitada respecto al análisis de la contabilidad, aunque queda pendiente el problema de la preclusividad en futuros procedimientos de inspección, ya que la propia LGT, indica que *“ El examen de*

---

<sup>27</sup> Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2008, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 20021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

<sup>28</sup> "2. En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones (...) c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

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

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

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

### **1.3.- El principio de regularización íntegra**

Existen numerosas sentencias que ya hacían alusión a este principio<sup>29</sup>, aunque la mayoría de ellas están referidas a la regularización íntegra en el IVA, que es el impuesto que más controversia ha producido.

El principio de íntegra regularización no ha sido recogido por el legislador en la norma, sino que es un criterio de creación jurisprudencial, pero ninguna de ellas se manifestaba sobre el procedimiento para efectuarla.

El TEAC, se había pronunciado sobre la regularización íntegra en el IVA en la Resolución 3545/2011, de 19-2-2015, manifestándose sobre el procedimiento para cumplir este principio, pero no de forma tan expresa como el TS.

El TEAC, en esta resolución, se pronuncia sobre el procedimiento a seguir para obtener la devolución de las cuotas indebidamente soportadas, basándose en el art. 89. cinco de la Ley del IVA, en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, regulado en el art. 120 de la LGT, y en los requisitos que exige el art. 14 del Real Decreto 520/2005, que desarrolla la LGT en materia de revisión administrativa y lo hace en estos términos:

El TEAC, basándose en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, formula un criterio contrario a la actuación de la Inspección, aquí ya está indicando, aunque no lo dice de forma clara, que la Inspección, debe efectuar la regularización íntegra comprobando si tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas garantizando la neutralidad del contribuyente, pero no indica si ello debe hacerse dentro del mismo procedimiento inspector, o

---

<sup>29</sup> SSTs, de 18 de septiembre de 2013 (rec. núm. 4498/2012); 22 de enero de 2014 (rec. núm. 5699/2011); 10 de abril de 2014 (rec. núm. 2887/2012); 5 de junio de 2014 (rec. núm. 947/2012); 6 de noviembre de 2014 (rec. núm. 3110/2012).

iniciando de oficio la devolución de ingresos indebidos, compensando la deuda de la liquidación con la devolución.

La actuación que llevaba a cabo la Inspección en estos casos consistía en efectuar una liquidación por las cuotas de IVA que no eran deducibles y sus correspondientes intereses de demora, e indicar en la propia liquidación que el obligado tributario tenía derecho a la devolución de las cuotas soportadas, pero siendo el propio obligado el que solicitara la devolución a los órganos de gestión tributaria.

#### **1.4.- La regularización íntegra en el Impuesto sobre el Valor Añadido**

##### **1.4.1.- Planteamiento**

En este apartado se comentan aquellas Sentencias del Tribunal Supremo que hacen referencia a la regularización íntegra en el IVA [SSTS núm. 1247/2019, de 25 de septiembre de 2019 (rec.4786/2017), 1352/2019, de 10 de octubre (cas.4153/2017), y 1388/2019, de 17 de octubre (cas. 4809/2017)].

El procedimiento utilizado por la Administración, cuando consideraba que este principio procedía, era instar al obligado tributario a que iniciara un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y solicitar la devolución de ingresos indebidos.

Este procedimiento se podía instar cuando se considerase que las cuotas estaban indebidamente repercutidas, no en el caso en que siendo procedente la repercusión, las cuotas soportadas no eran deducibles por otros motivos, por ejemplo, por no estar afectos los bienes o servicios adquiridos a la actividad empresarial del sujeto pasivo.

**La STS de 25 de septiembre de 2019** (rec. núm. 4786/2017) analiza el caso de una sociedad que recibía facturas falsas emitidas por sus socios personas físicas, que se habían dado de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, tributando en el Régimen de estimación objetiva del IRPF y en el Régimen

simplificado del IVA, deduciéndose la sociedad las cuotas soportadas correspondientes de estas facturas.

La Inspección comprobó que dichas operaciones eran ficticias y por tanto no procedía la deducibilidad de las cuotas repercutidas por los socios y soportadas por la sociedad.

Los obligados tributarios reconocen que no realizan actividad alguna, pero invocan el principio de regularización íntegra, por lo que a su juicio las cuotas de IVA indebidamente repercutidas deberían ser objeto de devolución por parte de la Administración.

**En una sentencia posterior, STS núm. 1250/2020, de 2 de octubre (rec. 3212/2018),** la inspección regularizó las cuotas de IVA deducibles, correspondientes a unas facturas recibidas de una entidad vinculada, por considerar que el obligado tributario no había acreditado la realidad de los servicios, su afectación a la actividad desarrollada ni la utilidad de los servicios a la entidad.

**El TS se ha vuelto a pronunciar en la Sentencia 419/2023, de 10 de febrero de 2023** (rec. núm. 5441/2021), dictada en casación contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 9 de febrero de 2021, que desestimó el recurso núm. 53/2017, interpuesto por los obligados contra la resolución de 24 de noviembre de 2016 del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), parcialmente estimatoria de las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra los acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT.

Junto con los acuerdos de liquidación de las cuotas de IVA, también se recurren los acuerdos de imposición de sanción derivados de dichas liquidaciones. Los obligados también alegan que, si la nueva cuota resultante es cero, no está justificado exigir intereses de demora y sanción pues no hay cuota dejada de ingresar.



El Tribunal Supremo concluye fallando, que, dentro del procedimiento inspector, si se regularizan cuotas de IVA indebidamente repercutidas, debe analizarse también si concurren los requisitos establecidos en el art. 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, reiterando por tanto la doctrina puesta de manifiesto en sus anteriores sentencias. La regularización debe efectuarse dentro del mismo procedimiento.

Respecto a las sanciones -cuestión sumamente relevante- el Tribunal Supremo se limita a señalar que, si se anulan las liquidaciones, se anularán las sanciones. Sin embargo, no precisa si se puede sancionar por dejar de ingresar porque esta cuestión resulta ajena al auto de admisión en cuanto a la definición del interés casacional.

El TEAC se ha pronunciado en el mismo sentido que el Tribunal Supremo<sup>30</sup>, manifestando que el principio de regularización integra no impone efectuar una devolución de ingresos indebidos, sino que la Administración tiene que comprobar si tiene derecho a la misma, y cumple los requisitos del art. 14.2.c) del RD 520/05, no procediendo la devolución si quien efectuó la repercusión no efectuó el ingreso, ya que si no existiese el ingreso no se produciría duplicidad en el pago ni enriquecimiento injusto por parte de la Administración.

### **Consideraciones críticas**

De las sentencias y resoluciones enumeradas, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

1.- La jurisprudencia, ha señalado que procede aplicar el principio de regularización integra, cuando por parte de la Administración se considere que

---

<sup>30</sup> Resoluciones de 19 de febrero de 2015 (RG 3545/2011), 23 de mayo 2013 (RG 145/2011), 25 de mayo de 2015 (RG 754/2012), de 14 de diciembre de 2017 (RG 3516/2014), 29 de noviembre de 2018 (RG 19088/2015), 25 de junio de 2019 (RG 1972/2017) y 15 de julio 2019 (RG 5359/2016).

unas cuotas soportadas de IVA no son deducibles, por haber sido indebidamente repercutidas, debiendo comprobarse si se cumplen los requisitos establecidos en el art. 14.2.c) del Real Decreto 520/2005 para efectuar su devolución.

2.- Esta regularización se ha de efectuar en unidad de acto; es decir, en el seno del mismo procedimiento en el que se regulariza al obligado tributario, indicándose que no tiene derecho a la deducción del IVA soportado, por estar indebidamente repercutido (ya sea porque se ha aplicado otro tipo distinto, sea una operación exenta o no sujeta o por cualquier otro motivo) y, por tanto, la Administración debe efectuar la devolución de dichas cuotas.

3.- La regularización íntegra, procede incluso en situación de fraude, en casos de simulación y facturas falsas. Esta conclusión resulta preocupante, pues incita a emitir facturas falsas por parte de los sujetos pasivos, tanto vinculados como no. ya que en caso de que no se permita la deducción al sujeto pasivo que las soporta, en último extremo, solo se producirá la sanción, puesto que el importe de las cuotas se va a devolver.

4.- Respecto a la posibilidad de sancionar, no existe en la LGT, este supuesto de infracción. El art. 191 de la LGT, considera infracción tributaria dejar de ingresar la deuda tributaria resultante de la autoliquidación. En este caso, al deducir cuotas soportadas indebidamente, se deja de ingresar la deuda tributaria, pero si en el mismo procedimiento, se devuelve el mismo importe, no existe deuda tributaria en la regularización, la cuota es cero, no hay deuda dejada de ingresar, luego aparentemente no puede ser sancionable esta conducta, por este artículo, ni tampoco la exigencia de intereses de demora.

El Tribunal Supremo, en la anterior sentencia, no se pronuncia sobre la sanción, y sin embargo sí considera que era una cuestión litigiosa.

En la sentencia de 20 de noviembre de 2023 (rec. 2453/2022), el TS se pronuncia sobre cómo debe calcularse la base de la sanción de las infracciones tipificadas

en los artículos 194 y 195 de la LGT en un caso de regularización íntegra en el IVA, y fija el siguiente criterio:

*“la base de las sanciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 LGT en aquellos supuestos en los que, a pesar de producirse las conductas típicas, concurre en favor del infractor un derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos, debe cuantificarse, respectivamente, por el importe de la cantidad indebidamente solicitada o improcedentemente determinada o acreditada, independientemente de dicha devolución.”*

En cualquier caso, en la LGT deberían tipificarse nuevas infracciones para sancionar dichas actuaciones, cuando se produzca la regularización íntegra, y aclarar el procedimiento y no dejarlo en manos de la jurisprudencia.

5.- Según la normativa vigente, el órgano administrativo correspondiente, salvo que esté comprobando de modo simultáneo a los dos contribuyentes (al que efectuó la repercusión y el que la soportó), no tiene competencias para efectuar dicha regularización íntegra.

El sujeto pasivo que efectuó la repercusión tiene que estar de acuerdo que se modifique su autoliquidación. La Administración no puede efectuarla de oficio, salvo que inicie también con dicho contribuyente un procedimiento de comprobación. En caso de que el contribuyente no preste su conformidad, no se podría modificar hasta que la resolución sea firme.

En los casos que analizan las sentencias del Tribunal Supremo es fácil proceder a la regularización íntegra, ya que tanto el sujeto pasivo que repercutió las cuotas como el que las soportaron estaban vinculados, conocían perfectamente que las cuotas estaban mal repercutidas y aceptaron que se efectuara la modificación de las mismas.

Cuando entre los obligados tributarios no hay vinculación, la comprobación no se puede efectuar de forma completa hasta que las regularizaciones que se

deriven de las comprobaciones no sean firmes y siempre que ambos den su conformidad.

Modificar la autoliquidación del obligado tributario que repercutió las cuotas de IVA, indicando que las cuotas están mal repercutidas, ya sea porque las operaciones exentas o no sujetas al impuesto puede tener consecuencias negativas, ya que puede implicar que este sujeto pasivo tenga que aplicar prorata y esto afecte a la deducción de las cuotas soportadas.

Para ello, tendrá que iniciarse un procedimiento de comprobación al obligado tributario que efectuó la repercusión, en caso contrario se produciría indefensión y que este manifieste su acuerdo o no.

Si la resolución estimatoria fuera recurrida por el obligado tributario que efectuó la repercusión, ésta quedará suspendida hasta que sea firme.

Esta comprobación, teniendo en cuenta la actual organización de la Administración, la debería efectuar el órgano competente al que esté adscrito el obligado tributario que efectuó la repercusión.

La comprobación se complicaría si los sujetos pasivos pertenecen a distintas Administraciones, por ejemplo, a la Administración central y a una Administración foral.

Las comprobaciones se pueden efectuar simultáneamente, al sujeto pasivo que repercutió las cuotas y al que la soportó, pero en procedimientos distintos, no dentro del mismo, pese a lo que indica el Tribunal Supremo.

Esta forma de comprobación no está contemplada en la normativa actual del procedimiento inspector. Para que fuera posible ambos sujetos pasivos deberían conocer toda la información sobre el otro, y eso es legalmente imposible, por el deber de confidencialidad de la Administración.

Otro problema añadido es el plazo del procedimiento. Si iniciado un procedimiento con un plazo de 18 o 27 meses, fuera necesario comprobar a otros sujetos pasivos, esto podría dar lugar a que finalice el plazo, sin que se pueda efectuar la regularización íntegra a todos los sujetos pasivos que intervienen en la operación.

Para ello, si se ha de comprobar al sujeto pasivo que efectuó la repercusión, se debería ampliar el plazo del procedimiento inspector inicial, ya que es prácticamente imposible que una vez comprobado que las cuotas soportadas no son deducibles, se desarrolle un procedimiento inspector respecto a otro u otros obligados tributarios para determinar si tiene derecho o no a la devolución dentro del plazo del procedimiento inicial.

Por consiguiente, la aplicación del principio de íntegra regularización, en los términos señalados por el Tribunal Supremo, exigiría una modificación de la LGT. En concreto, debería introducirse un nuevo supuesto de extensión del procedimiento.

Para poder llevar a cabo la comprobación, se debería incluir un apartado en el artículo 150 de la LGT, indicando que en caso de que iniciado un procedimiento de comprobación, se considere que procede efectuar la regularización íntegra y para ello iniciar otro procedimiento de comprobación respecto a otros sujetos pasivos, el plazo del procedimiento inicial se extenderá en el plazo que transcurre, entre el inicio de los ulteriores procedimientos y su finalización, a efectos de poder continuar con el procedimiento inicial.

## **1.5.- La regularización íntegra en el Impuesto sobre Sociedades**

### **1.5.1. Planteamiento y exposición de la jurisprudencia**

El Tribunal Supremo también se ha pronunciado sobre la procedencia de la regularización íntegra en el IS en la Sentencia 3677/2019, de 13 de noviembre de 2019, (rec. núm. 1675/2018).

El TS, vuelve a sentar jurisprudencia respecto a la regularización íntegra manifestando, en síntesis, que en el caso de que unos gastos no se consideren deducibles para una sociedad, y que son facturados por una entidad vinculada, se debe efectuar la regularización íntegra en el Impuesto sobre Sociedades, en el seno del mismo procedimiento.

### **1.5.2.- Consideraciones críticas**

1.- La sentencia sólo se refiere a regularización íntegra entre sociedades vinculadas, ¿debería aplicarse también entre entidades independientes? En el caso de entidades en las que no exista vinculación también sería necesario que ambas sociedades manifestaran su conformidad.

2.- El Tribunal Supremo confunde la no deducibilidad de un gasto por no quedar probada la realidad de la operación con la valoración del precio que se está dando a las operaciones entre entidades vinculadas.

El Tribunal Supremo considera que debe producirse a la íntegra regularización incluso cuando no están justificado que se hayan prestado los servicios o cuando los intereses de un préstamo simulado están ocultando una distribución de beneficios. Esta jurisprudencia promueve que se produzcan operaciones simuladas y fraude entre entidades, emitiéndose facturas que no están respaldadas por la realidad de las operaciones.

3.- Respecto a las sanciones, se plantean igualmente dudas, puesto que, en la LGT, no se prevé una sanción cuando no hay deuda tributaria. El art. 191 de la LGT, regula las sanciones en el caso de “dejar de ingresar la deuda tributaria”. La liquidación, en el supuesto que analizamos, es de cero euros, puesto que se compensa el ingreso con la devolución. Lo mismo sucedería con la posibilidad de entender que se ha cometido un delito fiscal.

En todos los casos que analizan las sentencias del Tribunal Supremo hay una conducta infractora realizada con ánimo de defraudar. Por tanto, estamos ante auténticos *negocios simulados*.

4.- Para comprobar que la otra entidad haya declarado el importe de las facturas como ingresos se deberá iniciar un procedimiento de inspección distinto, aunque sea con carácter parcial, respecto de la otra entidad.

Como se ha indicado en el caso del IVA, a efectos del cómputo del plazo del procedimiento inicial, debería preverse la extensión del plazo mediante una modificación del art. 150 de la LGT.

5.- En el caso del IS es más difícil determinar cómo se efectúa dicha regularización íntegra y tampoco se indica el procedimiento.

El IS los gastos no deducibles interaccionan con diversos elementos tributarios: los ingresos, otros gastos que sí son deducibles, las deducciones de la cuota, las eventuales reservas de nivelación o de capitalización, etc.

Por otro lado, nos encontramos con una sociedad que ha declarado en el IS unos determinados ingresos, integrados con otros elementos tributarios y su propio tipo efectivo de gravamen.

La deuda que resulte a ingresar minorando los gastos no deducibles puede ser distinta de la cuota resultante a devolver de aquella sociedad que declaró los ingresos, por lo que, en este caso ¿qué importe se devuelve al contribuyente que ha declarado los ingresos? ¿Cómo se efectúa la devolución dentro del mismo procedimiento?

Dado que el Tribunal Supremo no ha precisado el procedimiento para realizar la íntegra regularización en el IS, entiendo que sería necesario un desarrollo normativo.

El procedimiento, en este caso, no conduciría a devolver cuotas indebidamente repercutidas como procede en el caso del IVA, sino que la regularización debería ser independiente para cada obligado tributario, determinándose la deuda correspondiente a cada uno.

Respecto de la sociedad cuyos gastos no se consideran deducibles, se efectuará la liquidación procedente, que puede dar lugar a una deuda tributaria a ingresar, o a una minoración de bases imponibles negativas a compensar en ejercicios futuros.

En cuanto a la sociedad que incluyó los ingresos, la regularización que procede consiste en minorar la base imponible en el mismo importe y efectuar la liquidación correspondiente. De esta que puede resultar un importe a devolver o un aumento de las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios futuros.

Este procedimiento se puede aplicar en el caso de que exista vinculación, como en los casos en los que se ha pronunciado en sus sentencias el Tribunal Supremo y efectuar la comprobación de forma simultánea en ambas sociedades, en procedimientos distintos, a los que ambas sociedades dan su conformidad respectivamente. La íntegra regularización no se podrá efectuar en el mismo procedimiento inspector, por todos los motivos que se han indicado anteriormente al comentar la íntegra regularización en el IVA.

En caso de que no existiera vinculación, no se podría efectuar la regularización íntegra hasta que la liquidación resultante de la comprobación de la sociedad en la que los gastos no se consideran deducibles, sea firme, y a partir de ese momento aplicar un procedimiento similar al establecido en el art. 18 LIS respecto de las operaciones vinculadas.

#### **- La regularización íntegra en el procedimiento de comprobación limitada**

Hasta fechas recientes, las sentencias y resoluciones económico-administrativas que aplicaban el principio de regularización íntegra, se referían al procedimiento inspector.

En la STS 644/2023 de 28 de febrero de 2023 (rec. 4598/2021), se resuelve un recurso de casación, en el que se aclara si el principio de regularización íntegra



es aplicable no solo a los procedimientos de inspección sino también a los procedimientos de gestión tributaria.

El auto de admisión solicitaba la fijación de doctrina, entre ellas, la siguiente cuestión:

- Que declare si el principio de íntegra regularización, en su vertiente procedimental, es aplicable a los procedimientos de gestión tributaria, -en todo caso al procedimiento de comprobación limitada-, cuanto menos en aquellos supuestos en los que no es necesario modificar el alcance material del procedimiento ni se requieren potestades y facultades administrativas mayores -o distintas- a las propias del procedimiento de comprobación limitada.

#### **1.6.2. Consideraciones críticas**

Esta sentencia es importante ya que se pronuncia indicando que el principio de regularización íntegra se aplica también a los procedimientos gestores. No obstante, el procedimiento y los hechos son completamente distintos a los examinados en las sentencias relativas a las actuaciones inspectoras.

En las sentencias que hemos analizado anteriormente, tanto relativas al IVA como al IS, nos encontramos con varios sujetos pasivos que intervienen en las operaciones.

En cambio, en el supuesto ahora analizado, nos encontramos, con un único sujeto pasivo, el cual ha sido objeto de comprobación por el mismo tributo, y que ha declarado erróneamente unos hechos imponible en un periodo posterior que se deberían haber declarado en el periodo anterior.

Habiendo sido objeto de comprobación el período 2011, se deberían haber ampliado actuaciones al ejercicio 2012, con el mismo alcance del procedimiento de comprobación limitada, y haber concluido la comprobación de ambos periodos, exigiéndose en su caso la diferencia de cuota, intereses y las posibles sanciones, sin que el expediente llegara al TS.

## **1. 7. - Conclusiones**

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha formulado el principio de íntegra regularización en términos que pueden afectar simultáneamente a varios obligados, esto supone que la exigencia de una mayor deuda tributaria a un obligado, como consecuencia de una regularización, debe acompañarse de la devolución o regularización a la baja de la situación tributaria de otro obligado cuando, de lo contrario, se produciría un enriquecimiento injusto.

Esta doctrina se aplica de modo especial (aunque no exclusivo) a las cantidades indebidamente repercutidas en el IVA y a los gastos deducidos de modo improcedente en el IS.

El Tribunal Supremo no considera un obstáculo a la regularización íntegra el hecho de que las cuotas indebidamente repercutidas o los gastos deducidos improcedentemente deriven de operaciones simuladas. A juicio del Tribunal, la única consecuencia negativa para los obligados debe consistir en la aplicación de las sanciones que procedan. Sin embargo, la regulación actual de las infracciones y sanciones tributarias hace muy difícil su aplicación, por lo que se debería efectuar un desarrollo normativo.

Desde el punto de vista procedimental, la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo insiste en la necesidad de que la regularización íntegra se realice de oficio y en el seno del mismo procedimiento.

En los casos analizados, la íntegra regularización pudo realizarse dado que se trataba de operaciones entre partes vinculadas y ambas estaban de acuerdo. Aunque no se dé esta circunstancia, parece exigible que la íntegra regularización se realice de oficio, pero esto requerirá, al menos, el inicio de un segundo procedimiento de comprobación a cargo del órgano competente para desarrollarlo, que puede ser distinto del que realizó la regularización inicial. En efecto, como se ha indicado, dentro del mismo procedimiento no se pueden comprobar varios sujetos pasivos de modo simultáneo.

El Tribunal Supremo también ha afirmado que la íntegra regularización debe llevarse a cabo también en el seno del procedimiento de comprobación limitada. No obstante, el caso analizado se refería a un solo contribuyente que había declarado determinadas operaciones en un período equivocado. Por tanto, el problema podía haberse solucionado mediante una mera ampliación de actuaciones a todos los períodos afectados, con el mismo alcance, sin que existiera ningún problema procedimental.

En cambio, cuando la regularización íntegra afecte a varios contribuyentes - como suele suceder en el procedimiento inspector- parecen imprescindibles diversas reformas legislativas dirigidas a facilitar la coordinación administrativa (incluyendo la posible coordinación entre la AEAT y las administraciones forales), el establecimiento de una nueva causa de extensión del procedimiento inicial para comprobar a los terceros que intervienen en las operaciones y la tipificación de nuevas infracciones y sanciones que desincentiven las operaciones simuladas.

## **2.- NULIDAD O ANULABILIDAD EN EL CASO DE UTILIZACIÓN DE UN PROCEDIMIENTO INCORRECTO EN LAS COMPROBACIONES DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA**

Como ya se ha comentado a lo largo de este trabajo, el diferenciar cuándo se debe iniciar un procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada, ha dado lugar a una notable conflictividad.

Si en el caso concreto se ha utilizado un procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada de forma inadecuada debemos determinar si la liquidación dictada incurrirá en nulidad de pleno derecho o constituirá un mero acto anulable

Nos encontramos con una gran variedad de resoluciones y sentencias que aplican criterios distintos en atención a las circunstancias del caso concreto.

**2.1.- Cuando la comprobación se inicia con un procedimiento de verificación de datos, y a la vista de los documentos aportados por el obligado tributario, se conoce que la utilización de este procedimiento no es procedente.**

El TEAC<sup>31</sup> considera que el acto será nulo o anulable atendiendo a la complejidad de la comprobación.

La resolución citada concluye que estamos ante un supuesto de mera anulabilidad o nulidad relativa debido a que, cuando se inició el procedimiento, se desconocía la complejidad de las actuaciones que deberían desarrollarse. Esta se pone de manifiesto, cuando el contribuyente aporta la correspondiente documentación formula sus alegaciones. Sin embargo, cuando se inició el procedimiento no se habían sobrepasado las facultades propias de la verificación de datos, ni se habían abordado en la comprobación materias reservadas a otros procedimientos. La Administración incurrió en tales vicios a posteriori.

Según el TEAC, la línea entre la utilización del procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada, *“no tiene la nitidez suficiente como para afirmar que estemos ante un incumplimiento frontal, evidente y manifiesto de las normas aplicables” sino que se ha tratado de “una cuestión de intensidad o profundidad de la comprobación que ha debido abordarse y de la complejidad de la norma que ha debido abordarse”*.

Además, el órgano económico-administrativo señala que la *“complejidad surge a posteriori, tras la iniciación del procedimiento”*.

---

<sup>31</sup> Resolución del TEAC rec. 00/1535/2012, de 28 de noviembre de 2013.

## **2.2.- Cuando se comprueban actividades económicas se declara la nulidad de pleno derecho<sup>32</sup>**

A diferencia de lo que resolvió en el caso anterior, el TEAC afirma que *“la línea que separa la procedencia del uso del procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada en materia de comprobación es clara, en el primero solo cabe una de escasa entidad, que en el presente caso se excedía desde el inicio del procedimiento, pues la calificación y constatación de las obras de un inmueble como rehabilitación requiere una comprobación prevista sólo en el procedimiento de comprobación limitada o inspección”*.

En este caso el TEAC, declara la nulidad de pleno derecho aplicando el art. 217 de la LGT, puesto que desde el inicio del procedimiento existe un incumplimiento de las normas aplicables al procedimiento administrativo.

Como conclusión el TEAC, atendiendo a la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, hace depender la declaración de nulidad de pleno derecho o la mera anulabilidad de la gravedad del vicio que se haya producido en el procedimiento.

- Así, cuando desde el inicio se conoce que el procedimiento no es adecuado<sup>33</sup> la liquidación será nula de pleno derecho.
- En cambio, cuando la improcedencia es sobrevenida, es decir, posterior al inicio, nos encontramos con un supuesto de mera anulabilidad.

Discrepo de este criterio por entender que es incompatible con el principio de seguridad jurídica.

La LGT es muy clara: si la Administración inicia un procedimiento de verificación de datos y, a la vista del desarrollo del procedimiento, constata que carece de las necesarias facultades de comprobación o investigación, no debe

---

<sup>32</sup> Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 24 de abril de 2014.

<sup>33</sup> Resolución TEAC de 22 de febrero de 2018, RG 7009/2014.

continuar con dicho procedimiento, sino finalizarlo e iniciar el que corresponda (comprobación limitada o de inspección).

Esa línea que, según el TEAC indica que, unas veces es confusa y otras veces nítida, tiene un componente subjetivo difícil de apreciar ¿Cómo se puede determinar si el órgano de la Administración sabía desde el principio que el procedimiento no era el adecuado, si dicha improcedencia se conoció durante la tramitación, o si no se dio cuenta en toda la tramitación del procedimiento?

Con la actual legislación y organización administrativa, cuando los órganos de gestión consideren que el procedimiento que se está utilizando no es el que procede deben trasladar el expediente a los órganos de inspección, para que estos inicien un procedimiento inspector que pondrá fin al procedimiento gestor.

Si se inicia un procedimiento improcedente y se continúa con él, se debe declarar la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones que se deriven del mismo.

Además, es muy difícil determinar el momento en que la Administración se da cuenta de la improcedencia del procedimiento. Tal y como ha indicado el TEAC, la línea no es muy nítida, y no se puede dejar en cada caso al conocimiento subjetivo de la improcedencia del procedimiento, sino que hay que ser estricto en la aplicación de esta norma.

Por tanto, debemos llegar a las siguientes conclusiones:

- Si desde que se inicia un procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada hay conocimiento de que es improcedente, tal vicio comporta la nulidad de pleno derecho.
- Si se incurre en un vicio sobrevenido durante la tramitación del procedimiento debe llegarse a la misma conclusión: el procedimiento debía

haber finalizado mediante el inicio de un procedimiento con más competencias, ya sea de comprobación limitada o de inspección.

## **CONCLUSIONES GENERALES**

De lo expuesto a lo largo de este trabajo pueden deducirse las siguientes conclusiones respecto a los procedimientos de comprobación desarrollados por los órganos de Gestión tributaria:

### **PRIMERA:**

La LGT incurre en un cierto grado de confusión al distinguir entre las funciones de gestión tributaria y los procedimientos de comprobación de los órganos de Gestión tributaria, aunque realmente todas las funciones tienen que seguir un procedimiento de trabajo.

Dentro de los procedimientos de gestión están los puramente administrativos, que podríamos definir como funciones gestoras, y dos auténticos procedimientos de comprobación:

- Procedimiento de verificación de datos.
- Procedimiento de comprobación limitada.

Estos procedimientos pueden utilizarse en la comprobación masiva de las declaraciones y son los únicos que pueden usar los órganos de gestión para comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Nos encontramos con unos procedimientos de comprobación muy simples, en los que los órganos gestores apenas tienen atribuidas facultades. Además, se trata de procedimientos muy informatizados en cuanto a su tramitación y poco garantistas de cara al contribuyente. El procedimiento inspector, en cambio, atribuye a la Administración amplísimas facultades, resulta muy garantista y se desarrolla dentro de un plazo mucho más amplio.

### **SEGUNDA:**

Profundizando en la anterior conclusión, puede afirmarse que existe una diferencia excesiva -una brecha- entre las potestades que pueden ejercitar los



órganos gestores mediante sus procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada y el procedimiento inspector. Esta brecha tiene como consecuencia que los procedimientos gestores resultan ineficaces para la propia comprobación masiva.

- El procedimiento de verificación de datos presenta tales restricciones (confirmadas por la jurisprudencia) que ha caído en desuso. Por tanto, las comprobaciones masivas que efectúan los órganos gestores se desarrollan a través del procedimiento de comprobación limitada.
- Inicialmente el procedimiento de comprobación limitada no permitía comprobar la contabilidad. Tras la reforma de 2015 se admitió que el contribuyente aportara de forma voluntaria la documentación contable que considerara pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones. Sin embargo, esta reforma resultó insuficiente por completo. Si el examen de la contabilidad se consideraba necesario y el obligado no la ofrecía espontáneamente, los órganos gestores debían remitir el expediente a la Inspección para que iniciase un nuevo procedimiento.
- Tras la modificación efectuada en 2023, dentro del procedimiento de comprobación limitada sí se va a poder comprobar la contabilidad, pero 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 y la que se haya obtenido en el procedimiento. Esta reforma mejora la situación, pero sigue generando algunas dudas sobre el nivel de comprobación de la contabilidad que se puede efectuar dentro del procedimiento de comprobación limitada. Entiendo que la ley debía haber concedido amplias facultades para comprobar la contabilidad en el seno del procedimiento de comprobación limitada. El único “límite” debería estar en el alcance del procedimiento de comprobación limitada fijado en la comunicación de inicio; es decir, los elementos de la obligación tributaria que sean objeto de la comprobación.

- Además, la redacción actual presenta una deficiencia técnica, pues no ha modificado el último inciso del art. 136.2.c), introducido en 2015, según el cual *“el examen de la documentación, en este caso, incluso la contabilidad, a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección”*. Por tanto, se está admitiendo que en un procedimiento inspector se comprueben las mismas operaciones, eliminando el efecto de la preclusividad respecto de la contabilidad, pero solo respecto de un procedimiento inspector. Por tanto, la preclusividad solo produciría efectos frente a otro procedimiento de comprobación limitada. Esta redacción podría tener sentido cuando la contabilidad solo podía ser facilitada de modo voluntario por el contribuyente, pero no en el momento actual. Los efectos preclusivos deberían ser los mismos (los previstos en el art. 140 LGT) para cualquier procedimiento de comprobación ulterior bien sea de comprobación limitada o de inspección (cfr. conclusión quinta).
- Tampoco es razonable que los requerimientos a terceros se limiten a exigir que *“aporten información y documentación justificativa con el objeto de comprobar la veracidad de la información que obre en poder de la Administración tributaria, incluida la obtenida en el procedimiento”*. Puede ser necesario realizar requerimientos a terceros sobre información que no estaban obligados a suministrar pero que sean imprescindibles para comprobar los elementos de la obligación tributaria objeto de la comprobación limitada.
- Además, esta brecha puede hacer imposible que los órganos de Gestión cumplan con el principio de íntegra regularización en los términos formulados por la jurisprudencia (cfr. conclusión quinta).

### **TERCERA:**

Las modificaciones de la prescripción introducidas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre permiten a la Administración, dentro de un procedimiento

inspector, comprobar todo tipo de hechos, incluso de periodos prescritos, siempre que afecten al periodo que se está comprobando.

Por tanto, la Administración tributaria tiene competencias para investigar y comprobar mediante un procedimiento de inspección con facultades, que no limitan la investigación, comprobación, solicitud de contabilidad y de cualquier tipo de documentos, de los hechos comprobados en un procedimiento de comprobación limitada.

#### **CUARTA:**

La Administración puede comprobar y regularizar de nuevo en un procedimiento inspector las operaciones regularizadas en un procedimiento anterior de comprobación limitada mediante *actuaciones distintas*. En tal procedimiento la Administración posee facultades superiores a las permitidas en un procedimiento de comprobación limitada y, asimismo, puede comprobar si existen "*nuevos hechos*" que no conocía en el momento de la regularización, o que no habían sido declarados por el obligado tributario.

- Se van a considerar *actuaciones distintas* cualesquiera que estén permitidas en el procedimiento de comprobación limitada sin que llegaran a realizarse, así como cualquier actuación que no se pueda realizar dentro de dicho procedimiento, pero sí en el procedimiento inspector.
- En esas actuaciones distintas se pueden descubrir *nuevos hechos* desconocidos por parte de la Administración en la anterior comprobación; tanto los que no eran conocidos como los que no tuvo posibilidad de conocer.
- Si se dan las dos condiciones: *actuaciones distintas* y descubrimiento de *nuevos hechos*, la Administración va a poder efectuar, una nueva regularización completa de la situación. En la nueva regularización que se efectúe, la Administración debe precisar y motivar qué actuaciones distintas se han realizado que no se pudieron efectuar en el procedimiento anterior y

los nuevos hechos encontrados, con motivo de estas actuaciones. No obstante, la falta de efectos preclusivos del examen de la contabilidad respecto de un futuro procedimiento inspector (art. 136.2.c) *in fine* LGT parece incoherente con la regla general sobre la preclusividad del art. 140 LGT (cfr. conclusión segunda).

#### **QUINTA:**

La Administración está obligada a efectuar una regularización completa de la situación del obligado tributario. Esta regularización debe efectuarse tanto si es favorable para el obligado tributario (configurándose como un derecho), como si es desfavorable, pues la Administración está obligada a cumplir con los principios constitucionales de justicia tributaria.

- El procedimiento de comprobación limitada está diseñado para que los órganos de Gestión efectúen comprobaciones rápidas, pero no permite llevar a cabo una regularización completa respecto a todos los conceptos tributarios a los que afectan los hechos comprobados. De todos modos, tras la modificación introducida por la Ley 13/2023, se puede comprobar la contabilidad, luego es posible utilizar el procedimiento tanto respecto al IVA como al IS, cuando se descubran hechos que puedan afectar a ambos impuestos.
- Esta imposibilidad de efectuar una regularización completa producía inseguridad jurídica al administrado y una ineficacia para la Administración, dificultando la aplicación de los principios constitucionales que han de regir la actuación administrativa. Se podían regularizar determinadas operaciones de algunos impuestos en los que no es necesario llevar contabilidad (IVA, IRPF) poniendo de manifiesto irregularidades que afectan a otros (IS), y que quedaban sin regularizar. Por tanto, el procedimiento generaba ineficacia para la Administración e inseguridad jurídica para el obligado tributario. La situación ha mejorado, pero no se han

resuelto todos los problemas dadas las limitaciones que sigue presentando el examen de la contabilidad (cfr. conclusión segunda).

#### **SEXTA:**

Tras la modificación efectuada por la Ley 13/2023 se ha resuelto parte del problema. No obstante, en el caso de las devoluciones y teniendo en cuenta la actual estructura de la AEAT, las comprobaciones tanto en el IVA como en IS, no se van a poder efectuar de forma simultánea y dentro del mismo procedimiento, ya que los periodos de declaración son distintos.

- En lenguaje coloquial, puede afirmarse el procedimiento de comprobación limitada era un “quiero y no puedo” que ha dado lugar a una gran litigiosidad tanto por las limitaciones para comprobar la contabilidad (ahora aliviadas) como por la regulación de la preclusividad. Esperamos que la reforma de 2023 disminuya notablemente la litigiosidad relacionada con el examen de la contabilidad, aunque sigue presentando ciertas deficiencias (cfr. conclusión segunda).
- La preclusividad juega exclusivamente en el caso de una regularización efectuada de unos hechos mediante un procedimiento de comprobación limitada. Dichos hechos no pueden ser comprobados otra vez mediante un nuevo procedimiento de comprobación limitada. Debe tenerse en cuenta que en el alcance del procedimiento se ha de indicar el “objeto” que se va a comprobar y los elementos de este, de modo que ambos coincidan. Por ejemplo, si se comprueban los rendimientos del trabajo personal, del capital mobiliario o del capital inmobiliario en el IRPF, tal comprobación debe realizarse en un mismo procedimiento de comprobación limitada y no en procedimientos sucesivos. Siguiendo la misma lógica no se deben comprobar los intereses devengados por cada cuenta financiera, una a una, en comprobaciones sucesivas.
- En la práctica, la Administración tributaria suele utilizar de modo correcto el procedimiento de comprobación limitada, aunque siempre se puedan dar

casos aislados de incumplimiento, que no tienen carácter generalizado. De hecho, las actuaciones que se efectuaron por la Administración tributaria, en uno de los casos que se ha analizado en este trabajo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2014, (rec. núm. 4336/2012, Isabena Obras y Construcciones S.A.), no deberían haber llegado hasta este Tribunal. La normativa ya era lo suficientemente clara para que la Administración hubiera determinado correctamente el procedimiento a utilizar en este caso.

#### **SÉPTIMA:**

El procedimiento de verificación de datos debería suprimirse, de tal forma que todas las comprobaciones se efectuaran dentro de un procedimiento de comprobación limitada reforzado. Así se evitarían los problemas generados por la necesidad de utilizar uno u otro procedimiento.

- La LGT debería regular de forma separada las *“actuaciones gestoras”* de la Administración, y los *“procedimientos de comprobación”*. Estos no deberían estar adjudicados a los órganos de gestión ni a los de inspección, sino a *“órganos de comprobación”* que aplicarían en cada caso el procedimiento correspondiente en función de la actuación que estuvieran llevando a cabo. De esta forma se evitarían muchos litigios sobre cuestiones puramente procedimentales que actualmente existen entre la Administración y los obligados tributarios.
- Las comprobaciones, deben ser efectuadas por los *órganos de comprobación*. Estos, según el caso, podrían utilizar el procedimiento de comprobación limitada o el procedimiento inspector con carácter parcial o general, atendiendo a la comprobación que se quiera efectuar.

#### **OCTAVA:**

La LGT no debería dividir los procedimientos de control en las categorías de *procedimientos de gestión* y *procedimiento inspector*, sino que debería regular todos ellos dentro de un capítulo dedicado exclusivamente a los “*Procedimientos de comprobación de las obligaciones tributarias*” que incluiría tanto el procedimiento de comprobación limitada como el procedimiento inspector.

- Estos procedimientos no deberían estar asignados a órganos de Gestión o de Inspección, sino a los órganos con competencias para comprobar e investigar, de tal forma que cada órgano utilizara un procedimiento en función de la intensidad de la comprobación, sin tener que iniciar un procedimiento y posteriormente ir cerrando uno y abriendo otro.
- Actualmente, el estar asignados estos procedimientos a distintos órganos, hace que las actuaciones de comprobación iniciadas por un órgano de Gestión deben ser continuadas por otras desarrolladas por un órgano de Inspección. Esto produce molestias a los contribuyentes y pueden generar a la Administración problemas para planificar sus actuaciones junto al riesgo de que se produzca la prescripción.

#### **NOVENA:**

En lugar de diferenciar entre órganos de Gestión y órganos de Inspección la ley debería distinguir entre órganos gestores en sentido estricto y órganos de control de cumplimiento de obligaciones tributarias.

- *Los órganos gestores en sentido estricto* realizarían las funciones puramente gestoras relacionadas en el art. 117 LGT que TEJERIZO LÓPEZ denomina “funciones administrativas”. Estas serían: la recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria; la comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria; el reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento; el control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto

tengan trascendencia tributaria; la emisión de certificados tributarios; la expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica; la elaboración y mantenimiento de los censos tributarios; y la realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.

- Estos mismos órganos podrían efectuar también “funciones controladoras”, pero solo respecto al control de cumplimiento de obligaciones tributarias, que no dan lugar a liquidaciones tributarias, mediante el procedimiento que actualmente se denomina “control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales”.
- Además, los órganos gestores deberían seguir desarrollando las funciones de información y asistencia. Estas son imprescindibles para reducir el fraude fiscal al reforzar el cumplimiento voluntario de las obligaciones.

#### **DÉCIMA:**

En cuanto a *los órganos encargados de efectuar el control de las obligaciones tributarias* realizarían todas las comprobaciones, que pueden dar lugar a una regularización tributaria, utilizando el procedimiento que se considere procedente.

- *El procedimiento de comprobación limitada* (que ya incluye la posibilidad de comprobar la contabilidad, aun con ciertas restricciones) se utilizaría para comprobar contabilidades sencillas, como las que corresponden a los empresarios personas físicas y a las PYMES. Entiendo que dentro de este procedimiento no se van a poder efectuar comprobaciones amplias, dado que está diseñado para realizar comprobaciones masivas en un plazo de seis meses.



- El procedimiento de comprobación limitada solo permitirá analizar la contabilidad con el alcance que se indique en la comunicación de inicio de actuaciones. También se podría efectuar requerimientos de información a terceros (eliminándose, en su caso, las actuales restricciones) y comprobar actividades económicas gravadas por el IRPF el IVA y el IS. Desde luego, deberían mantenerse los efectos preclusivos previstos por el art. 140 de la LGT. Así, cuando se inicie este procedimiento se tendrán en cuenta los efectos que producirá respecto a posibles comprobaciones posteriores.
- Este procedimiento se debería utilizar para las comprobaciones masivas de declaraciones, pero incluyendo todo tipo de discrepancias, tanto las que abarcan el actual procedimiento de verificación de datos, como el de comprobación limitada.

En cuanto al *procedimiento de inspección (de carácter parcial o general)* mantendría su actual configuración, de tal forma que cuando se vaya a comprobar hechos que ya han sido comprobados en un procedimiento de comprobación limitada anterior se tenga en cuenta todo lo que hemos indicado sobre la preclusividad.

- Debe recordarse que, según la regulación actual, el examen de la contabilidad en el procedimiento de comprobación limitada no produce efectos preclusivos ante un futuro procedimiento inspector.
- El procedimiento de inspección se iniciará cuando existan indicios de que la regularización anterior no ha sido correcta. Para ello se llevará a cabo la investigación previa al inicio, en la que se especifiquen los nuevos riesgos detectados.
- Tal procedimiento permitirá efectuar una nueva regularización, siempre que se realicen “actuaciones distintas” no efectuadas en el procedimiento anterior, que no se pudieron efectuar, y que como consecuencia de estas nuevas actuaciones se conozcan “nuevos hechos” que no eran conocidos, cuando se efectuó el anterior procedimiento, y que deban ser objeto de regularización, produciéndose los efectos preclusivos del art. 140 de la LGT.