



LOS LÍMITES DE LA POTESTAD DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA

Sabina de Miguel Arias

*Profesora Contratada Doctora de Derecho financiero y tributario
Universidad de Zaragoza*

REUS
EDITORIAL

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

TÍTULOS PUBLICADOS

Igualdad y perspectiva de género en el Derecho de la Hacienda pública, *Marcos Iglesias Caridad* (2017).

La fiscalidad de los espacios naturales protegidos, *Ángel Moreno Inocencio* (2018).

Los límites de la potestad de comprobación tributaria, *Sabina de Miguel Arias* (2019).

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Director: JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza

**LOS LÍMITES DE LA POTESTAD
DE COMPROBACIÓN
TRIBUTARIA**

Sabina de Miguel Arias
Profesora Contratada Doctora de Derecho financiero y tributario
Universidad de Zaragoza

REUS
EDITORIAL

Madrid, 2019

El presente trabajo se enmarca dentro del Proyecto de Investigación del Ministerio de Economía y Competitividad «La simplificación de la imposición sobre la renta» (Ref. DER2016-77480-P), cuyo investigador principal es el Prof. Dr. José María Lago Montero.

© Editorial Reus, S. A.
C/ Rafael Calvo, 18, 2º C – 28010 Madrid
Teléfonos (34) 91 521 36 19 – (34) 91 522 30 54
Fax: (34) 91 445 11 26
reus@editorialreus.es
www.editorialreus.es

1.ª edición REUS, S.A. (2019)
ISBN: 978-84-290-2192-9
Depósito Legal: M 40004-2019
Diseño de portada: María Lapor
Impreso en España
Printed in Spain

Imprime: Talleres Editoriales Cometa, S. A.
Ctra. Castellón, km 3,400 – 50013 Zaragoza

Ni Editorial Reus ni sus directores de colección responden del contenido de los textos impresos, cuya originalidad garantizan sus propios autores. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra sólo puede ser realizada con la autorización expresa de Editorial Reus, salvo excepción prevista por la ley. Fotocopiar o reproducir ilegalmente la presente obra es un delito castigado con cárcel en el vigente Código penal español.

ABREVIATURAS

- AA.VV. Varios autores
- AEAT Agencia Estatal de Administración Tributaria
- AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales
 - art. Artículo
 - arts. Artículos
- CaT Carta Tributaria
- Cc Código Civil
- CCom Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio
 - CE Constitución Española
 - CEF Centro de Estudios Financieros
- coord. Coordinador
- coords. Coordinadores
 - CT Crónica Tributaria
 - dir. Director
 - GF Gaceta Fiscal
 - IEF Instituto de Estudios Fiscales
- IRNR Impuesto sobre la Renta de No Residentes
- IRPF Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - IS Impuesto sobre Sociedades
 - ISD Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- ITPAJD Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- IVA Impuesto sobre el Valor Añadido

- JT Revista Jurisprudencia Tributaria
- LDGC Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes
- LGT Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- LGT de 1963 Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria
- LIS Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
- LJCA Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
- LPACAP Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
- LRJAP Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
- LRJSP Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público
- NF Nueva Fiscalidad
- núm. Número
- núms. Números
- cit. Obra citada
- pág. Página
- págs. Páginas
- QF Quincena Fiscal
- RAD Revista Aranzadi Doctrinal
- RAP Revista de Administración Pública
- RCT Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación
- RDFHP Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
- REAF Registro de Economistas Asesores Fiscales
- REDC Revista Española de Derecho Constitucional
- REDF Revista Española de Derecho Financiero
- RGGIA 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
- RGIT de 1986 Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento general de la inspección de los tributos

- RGR Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación
- RGRVA Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa
- RIF Revista Información Fiscal
- RTT Revista Técnica Tributaria
- ss. Siguietes
- TEAC Tribunal Económico-Administrativo Central
- TEAR Tribunal Económico-Administrativo Regional
- TF Tribuna Fiscal
- trad. Traducción

I. INTRODUCCIÓN

La genérica potestad de comprobación puede definirse, *a priori*, según precisa el apartado primero del artículo 115 de la LGT, como la facultad reconocida a la Administración tributaria de «*comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables*». Con este amplio tenor literal, la citada potestad se inserta entre las normas comunes de los procedimientos tributarios (junto a otras, como las relativas a la prueba o las notificaciones); empero, la LGT no regula las actividades de comprobación de forma autónoma, sino en la medida en que se desarrollan en procedimientos concretos.

Como toda potestad administrativa, huelga advertir que su ejercicio —*ex* artículo 103.1 de la CE— se encuentra plenamente sometido a la Ley y al Derecho y a los criterios rectores de la actuación de los poderes públicos (art. 9 CE); ello exige, sin lugar a duda, que el sistema tributario haya de aplicarse garantizando, en todo momento, la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Con este punto de partida, a lo largo del presente trabajo nos centraremos en el estudio de los específicos límites existentes para el ejercicio de la comprobación tributaria, entendida esta en un sentido amplio. A tales efectos, abordaremos algunos de los muchos problemas que esta materia plantea en la actualidad, a la luz de las últimas reformas normativas y de los pronunciamientos de nuestros Tribunales, así como de la articulación de los procedimientos de control de distinta índole que se desarrollan en vía de gestión e inspección.

Sea como fuere, nos encontramos ante una cuestión controvertida desde variadas perspectivas¹. Buena muestra del interés que suscita la misma es la atención doctrinal de la que algunos de estos límites —temporales y materiales— han venido siendo objeto, sobre todo —aunque no solo— a raíz de la reforma de la LGT operada en el año 2015. A este respecto, y como es bien sabido, son numerosas las voces críticas a la inclusión de un nuevo artículo 66 *bis* en dicho Texto legal y a la previsión de lo que ha venido a configurarse como una suerte de «*imprescriptibilidad*» de un inexacto derecho a comprobar y a recalificar operaciones.

Junto a ello, y a título ejemplificativo, cabe señalar que ha venido cuestionándose la virtualidad real de doctrinas consolidadas como la teoría de los *actos propios* en sede tributaria y la imposibilidad de reiterar las actuaciones comprobadoras, resultando asimismo destacables los vaivenes jurisprudenciales acerca de la denominada prohibición del «*doble tiro*». Desde otro punto de vista, han surgido también serias dudas sobre los efectos que la regulación de las obligaciones tributarias conexas puede conllevar en la esfera de las garantías de los contribuyentes, en aplicación de lo que ha venido definiéndose como «*principio de regularización íntegra*».

¹ Baste señalar que, en palabras de JUAN LOZANO («El principio de completud y la exigencia de regularización completa: análisis empírico y formulación desde el método inductivo», *Actum Fiscal*, núm. 71, 2013), «*En un primer momento los esfuerzos se centraron en la definición de los elementos y alcance de las potestades de la Administración (singularmente de la Inspección de los Tributos) en el contexto constitucional centrado en los derechos y garantías, definiendo las respectivas posiciones jurídico-subjetivas de los obligados tributarios y los órganos administrativos. Afirmados los contornos y límites negativos de la actuación administrativa, se ha avanzado posteriormente hacia los intentos de sujetar a las Administraciones a los deberes positivos de actuación que derivan del entramado de la Constitución art. 9.3, 103, 105 y 106. Esto es, las exigencias del deber de buena administración que no se concretan únicamente en la no vulneración de los derechos y garantías, sino también en un modo de administrar del que resulte una actuación eficaz, eficiente e imparcial*». En esta línea, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ («Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria», *QF*, núm. 21, 2003) vino a advertir que «*son precisamente los límites jurídicos de los poderes, potestades o facultades de la Administración, más que estas posibilidades de actuación administrativa en sí mismas consideradas, los que deben constituir objeto de estudio*». Por su parte, MARTÍNEZ MUÑOZ («Una reflexión sobre algunos aspectos comunes a los procedimientos de gestión tributaria», *QF*, núm. 19, 2008) ha precisado que el alcance de la potestad de control y los límites de su ejercicio han sido una de las cuestiones que más ha preocupado a la doctrina y a la jurisprudencia de nuestro país en los últimos años.

En esta tesitura, consideramos que la comprobación tributaria presenta distintas problemáticas pendientes de resolver y que generan no poca litigiosidad; es más, la jurisprudencia dictada al respecto tampoco resulta unánime. Y ahí radica, en verdad, el interés de esta materia, en la cual se manifiesta, una vez más, el sempiterno pulso entre la autotutela administrativa —y la presunción de legalidad que la circunda— y los derechos de los contribuyentes, debiendo recordarse que, en todo caso, la protección de la efectividad del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos exige un adecuado equilibrio con estos últimos².

En suma, el objeto de este trabajo se centrará en efectuar una explicación ordenada de algunos de los límites previstos en sede normativa en relación con las comprobaciones tributarias a la vista de la virtualidad del tan denostado principio constitucional de seguridad jurídica. Ciertamente es que nuestra mejor doctrina viene prestando una amplia atención a los excesos y defectos que la normativa vigente presenta en esta esfera; de ahí que tratemos de desarrollar el estado actual de la cuestión, partiendo, en lo esencial, de la regulación de los procedimientos de comprobación limitada e inspección, pero sin olvidar la relevancia que puede llegar a ostentar en este ámbito el procedimiento de verificación de datos.

A estos efectos, y desde una perspectiva *sistemática*, procederemos, en primer lugar, al análisis de los aspectos generales y el fundamento jurídico de la potestad comprobadora de la Administración tributaria, de conformidad con sus caracteres configuradores. De este modo, pasaremos a examinar la incidencia de los principios de *seguridad jurídica*, *buena fe* y *confianza legítima* en las distintas labores de control y determinaremos los aspectos característicos de la *doctrina de los actos propios*, cuya aplicación jurisprudencial se ha mostrado fundamental en la fijación de los límites efectivos de las actuaciones de los órganos tributarios.

A continuación, y una vez delimitados, de forma sucinta, sus antecedentes y conceptualización básica, serán analizadas las diferencias existentes en relación con las actuaciones realizadas por la Administración tributaria en los procedimientos de verificación de datos, comprobación limitada, así como en las actividades de índole inspectora.

² De hecho, el Consejo de Estado, en su *Dictamen de 9 de abril de 2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la LGT* (referencia: 130/2015) señalaba que ciertos aspectos del citado texto «*pueden dar lugar a que padezca el necesario equilibrio entre la finalidad recaudatoria y antifraude que promueve el sostenimiento de los recursos públicos y las necesarias garantías, derechos y seguridad jurídica del contribuyente*».

Efectuado lo anterior, concretaremos los principales *límites objetivos y temporales* exigibles en el ejercicio de los procedimientos de comprobación. Para ello, y partiendo de las modificaciones provenientes de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, afrontaremos el examen del alcance material característico de aquellos, el principio de regularización íntegra y las dificultades que provocan las reglas atinentes a las obligaciones conexas; a su vez, y ya en la órbita temporal, resultará del todo preciso analizar la posibilidad de comprobar ejercicios prescritos. Por otro lado, prestaremos una atención especial a la regulación de los *efectos preclusivos* derivados de los procedimientos de comprobación tributaria y a su compleja interrelación, estudiando la misma a la luz de la doctrina de los actos propios.

Por último, y ya para finalizar, aludiremos a los efectos anudados al *incumplimiento* de los citados límites en el actuar administrativo, partiendo, como no podría ser de otro modo, de los pronunciamientos del TEAC y de los órganos jurisdiccionales. Por tanto, abordaremos esta materia de una forma casuística, con el objetivo de poner de relieve la inexistencia de reglas unívocas en este punto, deteniéndonos, en particular, en la posibilidad de que la Administración tributaria vuelva a practicar liquidaciones derivadas de procedimientos de comprobación en sustitución de las previamente anuladas.

ÍNDICE

ABREVIATURAS	5
I. INTRODUCCIÓN	9
II. LA POTESTAD DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA: ASPECTOS GENERALES Y FUNDAMENTO JURÍDICO	13
1. La genérica potestad de comprobación en el ámbito de la Adminis- tración pública: fundamento constitucional.....	15
2. Los criterios rectores de las actividades de comprobación tributa- ria	21
2.1. La incidencia de los principios de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima en la comprobación de las obligaciones tributarias.....	25
2.2. Aspectos característicos de la aplicación de la doctrina de los actos propios en el ámbito tributario	35
3. La configuración de la comprobación tributaria: evolución norma- tiva y regulación actual	45
3.1. Exégesis de los procedimientos de comprobación tributaria a la luz de su evolución normativa	49
3.2. Las actuaciones de comprobación en la vigente Ley General Tributaria.....	53
3.2.1. Aspectos generales de la comprobación tributaria en vía de gestión.....	55
3.2.1.1. La problemática naturaleza jurídica del procedi- miento de verificación de datos como mero con- trol formal.....	60

3.2.1.2. Configuración del procedimiento de comprobación limitada.....	66
3.2.2. Aspectos generales de la comprobación desarrollada en el procedimiento inspector.....	70
3.2.3. A modo de síntesis: ¿qué diferencia la comprobación tributaria en vía de gestión e inspección?	73
III. LOS GENÉRICOS LÍMITES MATERIALES Y TEMPORALES DE LA POTESTAD DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA	79
1. Delimitación del objeto comprobado	80
1.1. Aspectos generales acerca del alcance material de las comprobaciones tributarias	82
1.2. El principio de regularización íntegra y su aplicación en los procedimientos de aplicación de los tributos	93
1.3. La problemática de las obligaciones conexas y su incidencia en el alcance de la comprobación tributaria.....	101
2. Aproximación a la problemática en torno a los límites temporales de la potestad de comprobación tributaria	112
2.1. La delimitación del « <i>derecho a comprobar e investigar</i> » ejercicios prescritos.....	115
2.2. Reglas especiales relativas a los límites temporales de la comprobación tributaria.....	127
2.2.1. La comprobación de las bases, cuotas y deducciones a compensar o deducir.....	127
2.2.2. Las operaciones de recalificación tributaria	133
IV. LOS LÍMITES DERIVADOS DE LA PRÁCTICA DE PREVIAS COMPROBACIONES TRIBUTARIAS	139
1. La deficiente regulación de los efectos preclusivos en el ámbito de las comprobaciones tributarias.....	140
1.1. Los inexistentes efectos preclusivos del procedimiento de verificación de datos	143
1.2. Los efectos preclusivos derivados del procedimiento de comprobación limitada	148
1.2.1. Caracterización general del efecto preclusivo: la compleja delimitación del alcance de la comprobación	149
1.2.2. Hipótesis en las que se exceptúa la existencia de efectos preclusivos.....	158
1.2.2.1. La concurrencia de nuevos hechos o circunstancias: interpretación práctica	160
1.2.2.2. El significado del desarrollo de « <i>actuaciones distintas</i> ».....	163

1.2.3. El problema de la falta de efectos preclusivos en relación con la aportación de la contabilidad mercantil	165
1.3. Los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales dictadas en el procedimiento de inspección.....	171
1.4. Los efectos preclusivos derivados de otros procedimientos tributarios.....	177
2. La concatenación de procedimientos de comprobación frente a los derechos y garantías de los obligados tributarios	181
3. La virtualidad de la doctrina de los actos propios como límite para el desarrollo de sucesivas comprobaciones tributarias	190
V. EFECTOS DERIVADOS DEL INCUMPLIMIENTO DE LOS LÍMITES DE LAS COMPROBACIONES TRIBUTARIAS.....	201
1. Entre la nulidad y la anulabilidad de actuaciones	201
2. La reiteración de liquidaciones anuladas y la doctrina sobre el « <i>doble tiro</i> » tributario	213
BIBLIOGRAFÍA	231

La presente monografía tiene por objeto el estudio de los límites específicos existentes para el ejercicio de la potestad de comprobación tributaria. En concreto, se abordan algunos de los numerosos problemas que esta materia plantea en la actualidad, teniendo en cuenta las últimas reformas normativas y los pronunciamientos de nuestros Tribunales.

A tales efectos, la autora examina, desde una perspectiva crítica, los principales límites objetivos y temporales exigibles en el ejercicio de los procedimientos de comprobación. A su vez, se presta una atención especial a la regulación de los efectos preclusivos derivados de los procedimientos de comprobación tributaria y a su compleja interrelación, analizando la misma a la luz de la doctrina de los actos propios. Por fin, se alude a los efectos anudados al incumplimiento de los citados límites en el actuar de la Administración tributaria.

En consecuencia, se trata de una obra que resultará de utilidad tanto para docentes e investigadores, como para profesionales interesados en el Derecho financiero y tributario.

Sabina de Miguel Arias, doctora en Derecho por la Universidad de Zaragoza, es Profesora Contratada Doctora de Derecho financiero y tributario (acreditada como Profesora Titular) en la Universidad de Zaragoza. Sus líneas de investigación giran, esencialmente, en torno a la protección del crédito tributario y a los derechos y garantías de los obligados tributarios. Los resultados de sus investigaciones se han publicado en una monografía titulada *La práctica del embargo para el cobro de la deuda tributaria*, así como en numerosos capítulos de libro y artículos de revistas especializadas.