

Comprobación limitada improcedente, ¿liquidaciones nulas de pleno derecho o anulables? Efectos en la prescripción, la preclusividad, los intereses de demora y la potestad sancionadora

Análisis de la [RTEAC de 16 de enero de 2019, RG 3865/2016](#)

Begoña Sesma Sánchez

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo*

Extracto

La práctica de un procedimiento de comprobación limitada para regularizar la deducción societaria del artículo 30.5 del TRLIS ¿es nula de pleno derecho o simplemente anulable? La resolución del TEAC objeto de este comentario califica de anulable esta inadecuada elección de procedimiento porque, en su opinión, se trató de una equivocación «sobrevvenida» no apreciable *ab initio*. Y siendo anulables las liquidaciones practicadas por la Dependencia de Gestión, ningún obstáculo había a la práctica de un posterior procedimiento de inspección (que en realidad fueron dos) porque la prescripción se había interrumpido y porque además no cabía invocar la preclusividad del artículo 140 de la LGT. Tal argumentación merece un análisis crítico.

1. Supuesto de hecho

La Dependencia de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Guadalajara, a resultas de un procedimiento de comprobación limitada, notificó a una determinada empresa seis liquidaciones provisionales (en distintas fechas entre el 1 de diciembre de 2011 y el 31 de enero de 2014) relativas a su impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2007 a 2012 con el objeto de reducir las deducciones aplicadas y pendientes de aplicación por doble imposición interna de plusvalías de fuente interna en el contexto de una operación acogida al régimen especial de fusiones del capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS). Tales liquidaciones, que no se acompañaron de expedientes sancionadores, fueron recurridas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla-La Mancha que, previa acumulación de los seis expedientes, dictó Resolución el día 30 de marzo de 2015, estimatoria de las reclamaciones interpuestas, ordenando la anulación de las liquidaciones, porque «en el ámbito de un procedimiento de comprobación limitada, no pueden examinarse los libros de contabilidad, es decir, el libro diario y el libro de inventarios y cuentas anuales».

Seguramente porque la AEAT era consciente de la inidoneidad del procedimiento de comprobación limitada seguido, lo cierto es que el 12 de junio de 2014, estando pendiente de resolución la reclamación contra aquellas liquidaciones, se iniciaron actuaciones inspectoras con carácter general referidas únicamente a los ejercicios 2009 y 2010 que terminaron con firma en conformidad de un acta el 26 de marzo de 2015 –3 días antes de que se dictara la resolución del TEAR–, con una liquidación que, según determinó posteriormente el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), «tiene carácter de provisional por no haberse comprobado las entidades vinculadas» si bien dicha liquidación habría tenido en cuenta las liquidaciones que había practicado la Dependencia de Gestión.

Poco después, el 17 de septiembre de 2015, se iniciaron actuaciones inspectoras de carácter parcial de la situación tributaria de la misma empresa en relación con el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2007 a 2012, esto es, el mismo objeto de comprobación que había sido objeto de regularización por el Departamento de Gestión en una comprobación limitada y parcialmente regularizado en conformidad en una previa inspección de

alcance general con relación a los ejercicios 2009 y 2010. Esta inspección concluye *rápidamente*, el 17 de marzo de 2016, firmándose en disconformidad varias actas y notificándose las respectivas liquidaciones acompañadas de las correspondientes liquidaciones de intereses de demora y de las sanciones apreciadas por infracciones de los artículos 191 y 195 de la Ley general tributaria (LGT). Frente a las referidas liquidaciones y a los acuerdos sancionadores¹, se interpusieron las reclamaciones económico-administrativas que resuelve acumuladamente esta Resolución del TEAC de 16 de enero de 2019 (RG 3865/2016 –NFJ072387–), que comentamos.

2. Doctrina del TEAC

El TEAC estima en parte las reclamaciones presentadas, aunque únicamente respecto de los intereses de demora y de las sanciones, que anula en ambos casos. Confirma, sin embargo, las liquidaciones practicadas por la Inspección que, a su vez, corregían las previas giradas por la Dependencia de Gestión y que habían sido anuladas por el TEAR por inidoneidad de la comprobación limitada seguida, argumentando, sintéticamente, lo siguiente:

- 1.º Que las nuevas liquidaciones practicadas por la Inspección no son el resultado de una retroacción de actuaciones ordenada por el TEAR, aunque considera que incurren en un *defecto formal*, y que la improcedencia del procedimiento de comprobación limitada desarrollado inicialmente por la Dependencia de Gestión constituye un *vicio de mera anulabilidad y no de nulidad absoluta* ya que, amén la clásica interpretación restrictiva y parsimoniosa de las causas de nulidad radical establecidas en el artículo 217 de la LGT, en el caso particular analizado, la inidoneidad de la comprobación limitada constituye a juicio del TEAC una (mera) «divergencia de interpretación... dentro de unos parámetros de razonabilidad». Esto es, en opinión del TEAC, salvo que se constate desde el inicio del procedimiento «un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas legales que regulan el procedimiento de comprobación limitada, la utilización indebida, sobrevenida, del procedimiento de comprobación limitada solo será merecedora de la sanción de anulabilidad». Y para fundamentar esta calificación el TEAC cita diversa jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) relativa tanto a la posibilidad de liquidar de nuevo tras la previa anulación de

¹ En particular se impugnaron las liquidaciones de los ejercicios 2007 a 2010, de las que resultaba una cantidad a ingresar total de 782.427,35 euros; los respectivos acuerdos sancionadores por la infracción del artículo 191 de la LGT del que resultaba una sanción total a ingresar de 302.651,11 euros; la liquidación de los ejercicios 2011 y 2012, del que no resultaba una deuda a ingresar si bien se minoraba en 100.018,83 euros las deducciones pendientes de aplicación y la sanción correspondiente a estos dos ejercicios por la infracción del artículo 195 y que ascendía a 50.009,42 euros.

una liquidación por razones materiales o de fondo (en particular, las SSTs de 19 de noviembre de 2012, rec. núm. 1215/2011 –NFJ049299–, de 23 de febrero de 2015, rec. núm. 754/2014 –NFJ059863–, y de 15 de junio de 2015, rec. núm. 1551/2014 –NFJ058665–), así como la jurisprudencia relativa a la interpretación de la causa de nulidad radical por error o ausencia del procedimiento seguido (entre ellas, la STS de 9 de junio de 2011, rec. núm. 5481/2008 –NFJ043330–). Evidentemente, tal soporte jurisprudencial está elegido «a beneficio de inventario» porque sorprende, como seguidamente se expondrá en el comentario a esta resolución, que el TEAC no haya invocado su propia doctrina confirmada también por el TS con relación a la calificación de nulidad radical de diversos supuestos de utilización improcedente del procedimiento de verificación de datos y del de comprobación limitada que, a fin de cuentas, también constituyen errores de procedimiento como en el caso analizado.

- 2.º Una vez calificado por el TEAC como vicio de anulabilidad el defecto imputable a las liquidaciones dictadas por la Dependencia de Gestión, el tribunal recupera la clásica postura jurisprudencial, pero muy controvertida y discutible a nuestro juicio, según la cual solo los actos nulos de pleno derecho carecen de eficacia interruptiva de la prescripción mientras que los anulables, en cambio, sí son válidos para interrumpir la prescripción. Por ello, concluye el TEAC, «no queda más que confirmar que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a regularizar el impuesto sobre sociedades por los ejercicios de referencia ha sido interrumpido tanto por las liquidaciones provisionales de la Dependencia de Gestión de Guadalajara como, evidentemente, por la interposición de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra las mismas por el obligado tributario».
- 3.º Con relación a la preclusividad alegada por el reclamante dado que algunos de los ejercicios comprobados lo fueron primero en vía de gestión, luego en vía de inspección –primero con alcance general respecto de los ejercicios 2009 y 2010 y luego con alcance parcial respecto de los ejercicios 2007 a 2012– el TEAC resuelve señalando que «ni las actuaciones de comprobación limitada desarrolladas por los órganos de gestión tributaria, ni las actuaciones de inspección iniciadas mediante comunicación notificada el 12 de junio de 2014 y finalizadas antes de la anulación por el TEAR de las liquidaciones de los órganos de gestión tributaria, tienen efecto preclusivo que impida la iniciación posterior de un procedimiento de inspección». Los nuevos hechos o circunstancias distintas de las realizadas y especificadas en la comprobación limitada que habrían legitimado la posterior inspección vendrían referidos al examen de la contabilidad de la sociedad que no pudo examinarse en la comprobación limitada y a la provisionalidad implícita derivada de la regularización de operaciones vinculadas y de la anulación en vía económico-administrativa de las primeras liquidaciones.
- 4.º Por último, el TEAC estima las alegaciones del obligado tributario referentes a la improcedencia de liquidar intereses de demora y de imponerle sanciones (¡menos mal!). Aquellos no resultan procedentes porque a juicio del TEAC, que comparti-

mos, cuando se ha producido una estimación total de una reclamación económico-administrativa que trae consigo la anulación íntegra de una liquidación tributaria, no procede exigir intereses de demora en la medida en que el supuesto retraso en el pago de la deuda tributaria es debido a la errónea elección del procedimiento seguido por la Administración.

Las sanciones impuestas a resultas de la Inspección, tanto las referidas al artículo 191 como al 195 de la LGT, se anulan por insuficiente motivación de la culpabilidad toda vez que la tesis de la Administración según la cual «la diligencia exigible al obligado tributario implicaba su deber de presentar una declaración complementaria una vez dictada y notificada la resolución del TEAR que anuló las liquidaciones practicadas por los órganos de gestión (*sic*)», carece de fundamento porque la presentación de complementarias es una mera opción para el obligado tributario cuya inobservancia no puede considerarse una omisión culpable y sancionable.

3. Comentario crítico

3.1. Sobre la calificación del vicio o error derivado de una utilización improcedente del procedimiento de comprobación limitada

Desde luego, como ya señalamos en otro lugar, la amalgama de procedimientos tributarios de gestión que contiene la LGT –que amplía el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RGGIT) y más aún se incrementa en el contexto de la regulación sectorial de algunas figuras tributarias–, muchos de los cuales no son sino simples «actuaciones» auxiliares de la potestad liquidatoria de la Administración, lejos de contribuir a la seguridad jurídica que proclama la exposición de motivos de la LGT, es una fuente constante de conflictos tributarios². Es tal la complejidad procedimental de la LGT en este ámbito de la gestión tributaria que se han incrementado considerablemente las discusiones e interpretaciones acerca de la invalidez de las liquidaciones tributarias relativas a la elección de un procedimiento inadecuado o improcedente y a la preclusividad de las actuaciones desarrolladas. Así, la liquidación derivada de un procedimiento de inspección puede incurrir en causas de invalidez, digamos, «clásicas», como las relativas a su motivación o las vinculadas al plazo de duración de las actuaciones, incluidas las dictadas en retroacción de actuaciones. En cambio, las liquidaciones derivadas de procedimientos de gestión pueden adolecer, además de en esas tachas «clásicas» de invalidez, de tantas otras como singulares procedimientos de gestión existen. La elección correcta del procedi-

² *Vid.*, Sesma Sánchez, B. (2017a, pp. 17 y ss).

miento de gestión se convierte así en una fuente inagotable de conflictos complejos porque hay errores de procedimiento que han sido calificados de nulidad absoluta –como ha sucedido con el procedimiento de verificación de datos vinculado a una actividad económica o en el que se hayan practicado actividades de comprobación, incluida la de valores, según han señalado en armonía el TEAC y el TS³–, mientras que en otros casos –referidos a la extralimitación de las potestades comprobadoras en algunos procedimientos o al alcance de la preclusividad de la regularización efectuada– han sido calificados de mera anulabilidad⁴. Y la anulabilidad es la opción preferida, desde luego, por el TEAC porque le permite invocar, sin reparos, la tesis jurisprudencial –muy discutible a nuestro juicio– que sostiene que las liquidaciones que incurren en causa de «mera anulabilidad» a pesar de su invalidez, han interrumpido la prescripción y además no tienen efectos preclusivos. En definitiva, la interpretación de la causa de nulidad radical del artículo 217.1 e) de la LGT referida a los actos dictados «prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido» es harto difícil de precisar en el ámbito de la gestión tributaria dada la confusión y escasa claridad procedimental que contiene la LGT esta materia⁵.

A priori, el error en la elección del procedimiento adecuado para desarrollar las actuaciones tributarias que se practican solo será un vicio de invalidez absoluta si, como decimos, la liquidación resultante de las mismas se ha dictado «prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido» para su dictado (art. 217.1 e) LGT), lo que implica analizar las circunstancias concurrentes en cada caso para valorar si las seguidas resultaron adecuadas por razón del objeto, alcance y medios de comprobación utilizados para cuantificar la concreta obligación tributaria.

Pues bien, inicialmente, la jurisprudencia interpretó muy restrictivamente este supuesto de nulidad radical considerando que solo adolecían de este vicio los supuestos de «total y

³ *Vid.*, entre otras, las Resoluciones del TEAC de 17 de marzo de 2016 (RG 1819/2013 –NFJ062281–) y de 5 de julio de 2016 (RG 87/2016 –NFJ063140–) en las que el TEAC delimita en qué supuestos las liquidaciones derivadas de una verificación de datos improcedente resultan nulas de pleno derecho y en qué otros no. También el TS ha avanzado en la delimitación de estos supuestos, por todas, en la STS de 2 de julio de 2018 (rec. núm. 696/2017 –NFJ070957–). Al respecto, entre otros, *vid.*, Longás Lafuente, A. (2018, pp. 163–186). A mi juicio, a pesar de acoger favorablemente la posición del TEAC en esta cuestión, partidaria de calificar de nulidad de pleno derecho los errores relativos a la utilización improcedente del procedimiento de verificación de datos, entiendo que en realidad ha sido la opción *menos mala* para la Administración. Primero, porque la nulidad de pleno derecho debía ser declarada cuanto antes (en vía económico-administrativa) para evitar la prescripción. Y segundo, porque la nulidad de una verificación de datos improcedente le permitía negar cualquier preclusividad a lo actuado dejando abierta la posibilidad, sin restricción, de regularizar a través de comprobaciones limitadas o inspección.

⁴ Con más detalle nos hemos ocupado de estos conflictos en Sesma Sánchez (2017a, pp. 173 y ss.).

⁵ Un ejemplo reciente es la Resolución del TEAC de 10 de diciembre de 2018 (RG 776/2018 –NFJ072107–) que ha considerado idóneo un procedimiento de comprobación limitada cuyo único objeto sea la comprobación de valor a pesar de que existe, específicamente, otro procedimiento de gestión tributaria previsto para ello.

absoluta ausencia de procedimiento», en los que se apreciara una «falta de todo trámite y no solo de alguno» cuando, además, tal infracción procedimental menoscababa o lesionaba las garantías de defensa del interesado⁶. También el TEAC ha mantenido ocasionalmente este criterio restrictivo exigiendo que la ausencia fuera total y absoluta de procedimiento, no siendo suficiente la simple omisión de un mero trámite del mismo salvo que este fuera esencial⁷. Sin embargo, como parece impensable el dictado de un acto administrativo sin trámite procedimental alguno, la jurisprudencia más reciente y también ocasionalmente el TEAC han incluido, entre estos supuestos de nulidad radical, aquellos casos en los que se utiliza un procedimiento simplemente «inadecuado» (asimilando dicha equivocación a la ausencia total de procedimiento), esto es, cuando no está previsto legalmente para el dictado del acto. Esto es lo que ha sucedido, como señalamos anteriormente, con la utilización indebida del procedimiento de verificación de datos cuando incluye comprobación de actividades económicas o simplemente actuaciones de comprobación de valores⁸ o con las liquidaciones dictadas como ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos cuando estos se habían excedido en su pronunciamiento ordenando la retroacción de actuaciones no siendo esta procedente⁹. También se ha apreciado esta causa de nulidad absoluta cuando se hubieran omitido trámites esenciales o fundamentales del procedimiento siempre que dicha omisión hubiera originado indefensión al interesado, no fuera subsanable o, de haberse desarrollado correctamente el procedimiento, el acto administrativo hubiera sido distinto¹⁰. En todo caso, la inidoneidad del procedimiento o la omisión de alguno de sus trámites esenciales como causa de nulidad radical de la liquidación para muchos administrativistas exige que la infracción procedimental resulte clara, manifiesta, ostensible, real y efectiva, máxime teniendo en cuenta la tendencia antiformalista que, en aras de la eficacia y eficiencia administrativas, se postula en el actuar administrativo cuan-

⁶ *Vid.*, entre otras muchas, las SSTS de 5 de mayo de 2008 (rec. núm. 9900/2003 –NFJ029401–), 2 de diciembre de 2009 (rec. núm. 1274/2004 –NFJ036845–), 9 de junio de 2011 (rec. núm. 5481/2008 –NFJ043330–), 10 de diciembre de 2012 (rec. núm. 563/2010 –NFJ049690–), 13 de junio de 2016 (rec. núm. 2640/2015 –NFJ064432–), 21 de noviembre de 2017 (rec. núm. 1216/2016 –NFJ069009–) y 19 de febrero de 2018 (rec. núm. 122/2016 –NFJ069671–).

⁷ *Vid.*, entre otras, las Resoluciones del TEAC de 24 de noviembre de 2016 (RG 6406/2013 –NFJ064901–) y 15 de diciembre de 2016 (RG 3539/2011 –NFJ064916–).

⁸ Como es sabido, la utilización errónea del procedimiento de verificación de datos cuando incluye comprobaciones de valores o se practica sin que haya existido previa declaración o autoliquidación del obligado tributario o implica la comprobación de actividades económicas ha sido calificada, tanto por el TEAC como por el TS, como un supuesto de nulidad radical. Al respecto *vid.*, entre otras, las Resoluciones del TEAC de 5 de julio de 2016 (RG 87/2016 –NFJ063140–), recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, de 17 de marzo de 2016 (RG 1819/2013 –NFJ062281–) y de 22 de septiembre de 2016 (RG 8296/2012 –NFJ064243–) y, por todas, la STS de 2 de julio de 2018 (rec. núm. 696/2017 –NFJ070957–). Un comentario sobre esta problemática en A. Longás Lafuente (2018, pp. 163-186).

⁹ *Vid.*, entre otras, SSTS de 7 de abril de 2014 (rec. núm. 3714/2011 –NFJ072671–) y de 29 de septiembre de 2014 (rec. núm. 1014/2013 –NFJ055862–).

¹⁰ *Vid.*, entre otras muchas, la STS de 23 de febrero de 2016 (rec. núm. 1306/2014 –NFJ062260–).

do además, en muchos casos, el acto es materialmente válido y anularlo no supondría el dictado de un acto con otro contenido¹¹.

Pues bien, ¿practicar una comprobación limitada por los órganos de gestión referida al impuesto sobre sociedades de varios ejercicios impositivos a los efectos de revisar las deducciones por doble imposición interna de plusvalías supone una extralimitación determinante de la nulidad radical de las liquidaciones practicadas? A juicio del TEAR de Castilla-La Mancha (Resolución del TEAR de 30 de marzo de 2015), tales liquidaciones eran desde luego improcedentes porque la comprobación de la referida deducción exigía cuantificar dotaciones, dividendos, reservas, resultados contables y compensación de pérdidas y tales determinaciones «solo pueden realizarse mediante el examen de la contabilidad social y, en especial, del libro diario y de los balances de sumas y saldos incluidos en el libro de inventarios y cuentas anuales», lo que *únicamente* puede hacerse en el seno de un procedimiento de inspección. En consecuencia, el TEAR anuló los respectivos acuerdos de liquidación si bien, como lamentablemente es práctica habitual en muchas resoluciones económico-administrativas –y también en pronunciamientos jurisdiccionales–, ni calificó el error procedimental cometido como supuesto de nulidad radical o de mera anulabilidad, ni lo identificó como error formal o material a los efectos de habilitar una retroacción de actuaciones. En su lugar, es el propio TEAC en la resolución que comentamos quien, con ocasión de la revisión de las liquidaciones derivadas del posterior procedimiento de inspección señala que (1) estamos ante un *defecto formal* que sin embargo no habilitaba la retroacción de actuaciones porque el procedimiento originario era improcedente, siendo admisible en todo caso el (re)inicio de un nuevo procedimiento teniendo en cuenta las limitaciones derivadas de la posible prescripción y de la interdicción de incurrir en el mismo error y (2) que la utilización improcedente del procedimiento de comprobación limitada no debía calificarse como de nulidad radical porque «el objeto del procedimiento de comprobación limitada que luego se apreció como improcedente era comprobar documentalmente, sin examen de la contabilidad ni de aspectos contables, los requisitos establecidos en la normativa vigente para la aplicación de las deducciones practicadas en concepto de deducción por doble imposición plusvalías fuente interna; por tanto, de su mismo objeto no se desprendería inexorablemente y desde su inicio, un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas legales que regulan el procedimiento de comprobación limitada el cual pudiera fundamentar que se apreciase la nulidad radical de todo lo que se hiciese en el marco del mismo». Adicionalmente el TEAC esgrime como argumento que el obligado tributario no efectuó alegaciones a las liquidaciones practicadas por los órganos de gestión que se fundamentaron, esencial y básicamente, «en la no existencia de incremento neto de los beneficios de la sociedad participada de acuerdo con las declaraciones presentadas por las entidades (participante y participada) durante todo el tiempo de tenencia de la participación».

¹¹ Vid., García Luengo, J. (2002, pp. 217 y ss.), y más recientemente, García Luengo, J. (2017).

Dos son las primeras observaciones que merece este razonamiento en torno a la calificación del error procedimental cometido. De un lado, su consideración como error «formal» que, no obstante, no habilitaba la retroacción de actuaciones. A mi juicio, tal apreciación resulta errónea porque, con meridiana claridad, el artículo 239.3 de la LGT al regular la tipología de resoluciones de los tribunales económico-administrativos establece que las resoluciones estimatorias –como en este caso– podrán anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales y si la resolución aprecia estos últimos, cuando hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se anulará la parte del acto afectada y se ordenará la retroacción de actuaciones. Pues bien, según mi criterio, el error cometido al utilizar un procedimiento indebido constituye un defecto sustantivo o material y no un mero defecto formal puesto que es evidente que la retroacción era inadmisibile si traía consigo volver a utilizar el mismo procedimiento de comprobación limitada inadecuado. Es evidente que no podía habilitarse la retroacción de actuaciones porque no podía ordenarse la devolución del expediente a un marco procedimental declarado improcedente. La propia elección inadecuada del procedimiento había sido error material cometido –como lo fue, en su momento, por comparación, la práctica de liquidaciones anuales del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en vez de trimestrales o mensuales–.

En segundo lugar, con relación a la calificación del error cometido como supuesto de nulidad radical o de mera anulabilidad, desde luego, según mi criterio, el argumento del TEAC de que la necesidad de examinar las cuentas anuales para revisar la referida deducción «no existía *al tiempo de iniciarse* la comprobación limitada» de modo que, en el mismo origen, la elección del procedimiento de comprobación limitada *no había sido improcedente ni irregular* constituye una *excusa de mal pagador*. Y la mejor prueba de ello es que apenas cinco meses después de dictadas las liquidaciones provisionales derivadas de la comprobación limitada, estando pendiente de resolución su revisión por el TEAR, la propia Administración inició un procedimiento de inspección de alcance general con relación a dos de los ejercicios que ya habían sido regularizados. Además, es de todo punto imposible e inasumible defender que cabe la regularización de la citada deducción societaria sin un adecuado examen contable y admitir lo contrario implicaría claramente restringir los derechos de defensa del obligado tributario en la medida en que no puede presentar pruebas contables sin infringir los límites del perímetro fijado legalmente para esta comprobación limitada. Por más que el acto de iniciación de la comprobación limitada *prometiera* una comprobación «sin examen de la contabilidad ni de aspectos contables» resulta patente y evidente que dicha comprobación estaba materialmente condenada al fracaso por insuficiencia de medios para examinar la realidad material de los asientos y datos contables respecto de los datos declarados. Si para calcular esta deducción del artículo 30.5 del TRLIS es necesaria la determinación del incremento neto de los beneficios no distribuidos o reservas minorado en el importe de las reservas derivadas de rentas que no hayan tributado por el impuesto sobre sociedades como consecuencia de la compensación de bases negativas de ejercicios anteriores, ello significa obviamente tomar como referencia resultados contables negativos y no simplemente bases imponibles fiscales, de donde se

colige la incapacidad patente y objetiva de utilizar una comprobación limitada para regularizar con un mínimo de acierto la citada deducción. De hecho, el artículo 141.1 e) de la LGT atribuye a la Inspección «la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales», como era el caso de la comprobación de la deducción societaria aquí examinada. La relevancia del soporte contable para apreciar la procedencia de tal deducción es tan evidente que resultaba notorio, *a priori y desde el inicio* de las actuaciones, el error en la elección del procedimiento seguido. Y de esta limitación debía ser plenamente consciente la Administración al iniciar el procedimiento máximo cuando nos referimos a actuaciones iniciadas antes de la reforma del artículo 136.2 c) de la LGT llevada a cabo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, momento en el que ni siquiera se contemplaba la posibilidad que brinda actualmente este precepto de permitir el examen de la documentación contable del obligado tributario en el marco de este procedimiento «siempre que se aporte voluntariamente, sin mediar requerimiento al efecto» y siempre que la comprobación se limite «a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración tributaria».

En definitiva, en mi opinión, estamos ante una elección fraudulenta del *iter* procedimental elegido que merma las garantías y derechos del administrado incapaz de defenderse si no es aportando argumentos contables y proporcionando asientos y registros que un órgano de gestión estaba legalmente impedido de examinar¹². Quizás de haberse practicado la comprobación limitada estando en vigor la modificación del referido precepto, podría defenderse la anulabilidad de la comprobación practicada si el obligado hubiera aportado voluntariamente su contabilidad, pero la realizada entre los años 2011 y 2014 en el que la prohibición del examen contable era manifiesta en este procedimiento, a mi juicio, no puede considerarse como un vicio de mera anulabilidad puesto que se trataba de una restricción legal, manifiesta, ostensible y clara, constituyendo además un supuesto claro de indefensión la imposibilidad de aportar documentación contable que pudiera ser examinada por los órganos de gestión para sostener la procedencia de la deducción. Es cierto que el procedimiento de comprobación limitada opera *de facto* como una «miniinspección», pero existen diferencias significativas con el verdadero procedimiento de inspección (inicio del procedimiento, alcance de las actuaciones, duración del procedimiento, medios de

¹² De hecho, en otra controversia reciente acerca de la utilización del procedimiento de comprobación limitada para regularizar una ganancia patrimonial deriva de la transmisión de valores no cotizados en el IRPF que utiliza como referencias el valor teórico y el de capitalización a partir de los datos de balance y cuenta de resultados contenidos en las declaraciones del impuesto sobre sociedades, el propio TEAC ha señalado que dicho cauce procedimental solo es idóneo si se soporta sobre datos contenidos en las declaraciones del impuesto sobre sociedades de la entidad participada, «pero si el obligado tributario aportase pruebas que de algún modo reclamasen el análisis de la documentación contable de la entidad participada, entonces el órgano de aplicación de los tributos se vería abocado a poner fin al procedimiento de comprobación limitada», *vid.*, Resolución del TEAC de 10 de mayo de 2018 (RG 2334/2018 –NFJ070280–).

comprobación y de defensa) que impide considerarlos como procedimientos meramente alternativos a los efectos de calificar como supuesto de anulabilidad cualquier exceso procedimental cometido en la comprobación limitada. En este caso, no se trataba pues de una utilización indebida *sobrevenida* del procedimiento de comprobación limitada, sino de una utilización materialmente improcedente *ab initio* en atención al objeto de comprobación que debió calificarse como un vicio de nulidad radical¹³. Y lo procedente hubiera sido, desde luego, haber puesto fin al procedimiento de comprobación limitada «transformándolo» en un procedimiento de inspección.

3.2. Sobre la eficacia interruptiva de la prescripción de las liquidaciones anuladas

La calificación del error procedimental cometido como un supuesto de anulabilidad y no de nulidad absoluta permite al TEAC considerar que la anulación por el TEAR de las liquidaciones practicadas por los órganos de gestión, a pesar de su invalidez, fueron aptas para interrumpir la prescripción acogiendo la jurisprudencia clásica del TS sobre esta materia conforme a la cual la Administración una vez anulada una liquidación puede volver a liquidar siempre que no se trate de una nulidad de pleno derecho porque ha existido una interrupción de la prescripción¹⁴. Si bien la resolución del TEAC que comentamos no se detiene especialmente en este aspecto, en mi opinión, como ya he comentado en otras ocasiones, se trata de una línea jurisprudencial controvertida y cuestionable que merece ser revisada¹⁵.

Sintéticamente, varias son las objeciones a mi juicio que plantea esta línea jurisprudencial –que no es pacífica en el seno del propio TS como lo acreditan diversos votos particulares¹⁶–:

- 1.º Desde una perspectiva general administrativa (y las liquidaciones tributarias constituyen el acto administrativo tributario *por excelencia*) resulta cuestiona-

¹³ La utilización indebida *sobrevenida* del procedimiento de verificación de datos ha sido un argumento utilizado también para calificar como supuesto de mera anulabilidad algunas utilizaciones indebidas de este procedimiento, *vid.*, entre otras, Resolución del TEAC de 22 de febrero de 2018 (RG 7009/2014 –NFJ069710–).

¹⁴ A estos efectos la Resolución del TEAC cita destacadamente la STS de 19 de noviembre de 2012 (rec. núm. 1215/2011 –NFJ049299–).

¹⁵ *Vid.*, Falcón y Tella, R. (1997); Eserverri Martínez, E. (2016); Calderón González, J. M.^a (2015), y, por nuestra parte, Sesma Sánchez, B. (2017b, pp. 125 y ss.).

¹⁶ *Vid.*, en concreto, el voto particular que formula el magistrado Frías Ponce en las SSTS de 26 de marzo de 2012 (rec. núm. 5827/2009 –NFJ046790–) y de 19 de noviembre de 2012 (rec. núm. 1215/2011 –NFJ049299–), reproducido también en otras posteriores.

ble esta línea jurisprudencial que permite atribuir efectos jurídicos desfavorables a actos administrativos declarados inválidos, precisamente, a instancia de los propios afectados. ¿Qué sentido tiene, desde la perspectiva de la demanda de tutela judicial efectiva y control jurisdiccional de la actividad administrativa recurrir una liquidación por vicios de anulabilidad –la regla general de invalidez de los actos administrativos– si dicha anulación deja incólume la potestad administrativa para liquidar? Los perjuicios para la seguridad jurídica derivados de esta línea jurisprudencial –de mantenerse– pueden ser considerables a la vista de la nueva regulación de las obligaciones tributarias conexas establecida en el artículo 68.9 de la LGT toda vez que la anulabilidad de la liquidación de una de ellas implicará, *de facto*, la interrupción de la prescripción de todas las vinculadas. Ahí es nada.

- 2.º Legalmente no existe ninguna previsión específica acerca de la eficacia o ineficacia interruptiva de la prescripción de un acto anulado a pesar de que si existe una «reserva de ley» para regular las causas de interrupción de la prescripción establecida en el artículo 8 f) de la LGT. Se trata, por tanto, de una línea jurisprudencial que se contradice, además, con la exigencia legal de las causas de interrupción de la prescripción. En mi opinión, la lectura y análisis de los actos que pueden interrumpir la prescripción establecida en el artículo 68 de la LGT lleva implícita la consideración de que debe tratarse de *actos válidos*. Si las notificaciones inválidas o las llamadas «diligencias argucias», por ejemplo, no son válidas ni aptas para interrumpir la prescripción, no se explica que contradictoriamente lo sean las liquidaciones anulables y anuladas, además, a instancias del obligado tributario. Como señalara el voto particular del magistrado Frías Ponce formulado a la STS de 19 de noviembre de 2012 (rec. núm. 1215/2011 –NFJ049299–), cuando se anula una liquidación tributaria, sea por razones de forma o de fondo, «reconocer la posibilidad de que la Administración pueda volver a pronunciarse sobre el mismo objeto del acto anulado, manteniendo al mismo tiempo que los actos anulables tienen eficacia interruptiva y, por tanto, que existe plazo para volver a liquidar por haberse impugnado la liquidación inicial, supone dejar indefinidamente abiertos los procedimientos tributarios, máxime cuando la revisión, tanto en la vía administrativa como en la judicial, suele precisar de extensos periodos de tiempo para su tramitación, que superan el plazo de cuatro años de la prescripción, y desconocer el principio de seguridad jurídica, al que en definitiva responde el establecimiento de plazos de prescripción de la Administración a practicar o a recaudar liquidaciones tributarias». El principio de eficacia administrativa (art. 103 CE) así como la tutela judicial efectiva, la seguridad jurídica y la confianza legítima (arts. 9.3, 24.1 CE y art. 3.1 de la Ley 40/2015) avalan igualmente que solo puedan otorgarse efectos interruptivos de la prescripción a los actos administrativos *válidos* o, cuando menos, presuntamente válidos. Pero si ha sido declarada su invalidez, sea por nulidad, anulabilidad o simple inexistencia, no pueden mantenerse los efectos jurídicos pretendidos al instar su anulación y en contra del re-

clamante. En palabras del TS «la necesidad de servirse del proceso para obtener la razón no debe volverse en contra de quien tiene la razón»¹⁷.

- 3.º En el ámbito foral vasco sí existe, en cambio, una regulación expresa de esta cuestión y lo que está previsto es, en contra de esta línea jurisprudencial, que «no se considerará interrumpida la prescripción por la presentación de reclamaciones o recursos cuando los citados recursos o reclamaciones hubieran sido estimados en su integridad con anulación del acto administrativo objeto de reclamación», lo que significa que, con independencia de cuál fuere la causa de invalidez (nulidad o anulabilidad) del mismo, el acto anulado no interrumpe la prescripción¹⁸.
- 4.º Dada la frecuencia con la que tanto los órganos económico-administrativos como los jurisdiccionales omiten un pronunciamiento claro sobre la calificación del vicio determinante de la invalidez del acto (nulidad o anulabilidad de la liquidación), como sucede, por ejemplo, en la resolución que comentamos en la que es *el TEAC quien califica de anulabilidad el error apreciado por el TEAR* al anular las liquidaciones derivadas de la comprobación limitada, esta línea jurisprudencial adolece además de una elevada dosis de inseguridad jurídica. La calificación de un vicio como de nulidad o de anulabilidad es de todo, menos pacífica, por la indeterminación de las causas y la necesidad de apreciar las circunstancias concurrentes de cada caso. Si a ello sumamos la dificultad de calificar de error formal o material a los efectos de habilitar o no la retroacción de actuaciones –como sucedió, por ejemplo, con las liquidaciones anuales del IVA–, es evidente la enorme dificultad de determinar si una liquidación anulada ha interrumpido o no la prescripción. Así, por ejemplo, una liquidación anulada por un defecto formal en la que resulta procedente la retroacción de actuaciones no afectará a la prescripción puesto que la propia retroacción lleva consigo la pervivencia del acto en la parte no anulada, esto es, puede considerarse «aparentemente inválida» desde el punto de vista formal, pero como no ha habido un pronunciamiento sobre el fondo, cabría admitir que conserva la presunción de validez material de la regularización que contiene, al igual que sucedería en los casos de estimación parcial o de anulación parcial de las liquidaciones. En tales casos, es admisible apreciar la interrupción de la prescripción tributaria. Sin embargo, una liquidación íntegramente anulada por un defecto material, sustantivo o de fondo –como debe calificarse el error en la elección del procedimiento utilizado para su dictado o la liquidación de un gravamen improcedente– ha desaparecido radicalmente del mundo jurídico y si no es válida, como sostiene el TEAC, para

¹⁷ *Vid.*, STS de 20 de marzo de 1990 (rec. núm. 285/1983).

¹⁸ *Vid.*, artículos 67.10 de la Norma Foral General Tributaria (NFGT) de Gipuzkoa y de la de Álava y, en el mismo sentido, el artículo 69.9 de la NFGT de Bizkaia. Sobre la interpretación de estos preceptos *vid.*, Irastoza Letamendia, L. J. (2007, pp. 87 y ss.).

calibrar la preclusividad de lo actuado o para dejar intactos actos recaudatorios subsiguientes (apremios, embargos, derivaciones de responsabilidad) o sancionadores, tampoco es válida, en mi opinión, para interrumpir la prescripción.

- 5.º Esta línea jurisprudencial adolece de claras contradicciones. Así, el TS ha negado eficacia interruptiva a liquidaciones «inexistentes» calificando como tales a las derivadas de actas de Inspección que habían sido suscritas por quien no tenía suficiente representación para ello lo que, en mi opinión, constituye un razonamiento oblicuo para calificar un caso típico de anulabilidad¹⁹. También se le ha negado eficacia interruptiva a liquidaciones improcedentes relativas a tributos incompatibles –en el marco de la controvertida relación IVA-ITPyAJD–, por error de la propia Administración obviando la calificación de si ese error era una causa de nulidad absoluta o de mera anulabilidad²⁰. Tampoco se ha otorgado eficacia interruptiva a liquidaciones anuladas por causas típicas de anulabilidad, como consecuencia de haberse dictado en procedimientos caducados²¹ o fuera del plazo máximo de duración de los mismos aunque no tuvieran previsto la caducidad²², ya fuera el plazo originario para dictar y notificar la liquidación, o el plazo restante para hacerlo cuando se hubiera ordenado la retroacción de actuaciones²³. En fin, ¿por qué los recursos o reclamaciones instados contra actos nulos de pleno derecho carecen de eficacia interruptiva de la prescripción²⁴ y si la tendrían en los casos de mera anulabilidad –aunque no en todos–?²⁵ A mi juicio, me parece evidente que si un acto administrativo posteriormente anulado no puede interrumpir la prescripción, como es mi criterio, menos aún podrán producirlos los recursos o reclamaciones instados para obtener dicha anulación con independencia de la causa. Y por citar una última incongruencia de esta línea jurisprudencial, resulta inexplicable admitir que una liquidación anulada es «ilegítima» a los efectos de devengar intereses de demora desde su dictado (art. 26.5 LGT) porque, en palabras del TS, «la anulación por motivos formales afecta a la liquidación en su conjunto y la expulsa en cuanto tal del universo jurídico»²⁶ y, sin embargo, resulte «legítima» o apta para interrumpir la prescripción.

¹⁹ Vid., STS de 2 de marzo de 2016 (rec. núm. 1315/2014 –NFJ062264–).

²⁰ Vid., STS de 27 de enero de 2016 (rec. núm. 3625/2014 –NFJ061714–).

²¹ Vid., entre otras, SSTS de 19 de diciembre de 2013 (rec. núm. 1885/2013 –NFJ053475–) y de 12 de julio de 2016 (rec. núm. 3404/2015 –NFJ063398–), 3405/2015 (NFJ072673) y 2447/2015 (NFJ064087).

²² Vid., entre otras, STS de 17 de mayo de 2016 (rec. núm. 3953/2014 –NFJ072674–).

²³ Vid., entre otras, STSJ de Madrid de 17 de noviembre de 2016 (rec. núm. 32/2016 –NFJ066578–).

²⁴ Así lo afirmó el TS, entre otras, en la STS de 24 de mayo de 2012 (rec. núm. 6449/2009 –NFJ072675–).

²⁵ La postura no es pacífica entre los órganos jurisdiccionales porque algunos sostienen que, en los casos de liquidaciones derivados de procedimientos caducados, la interrupción de la prescripción se habría producido por la interposición de la reclamación o recurso. Al respecto *vid.*, entre otras, SSTSJ de Cataluña de 31 de enero de 2014, de 22 de enero de 2015 y de 26 de marzo de 2015.

²⁶ Vid., por todas, STS de 23 de abril de 2015 (rec. núm. 1404/2014 –NFJ058346–).

En la resolución que comentamos el TEAC asume la tesis jurisprudencial conforme a la cual solo los actos nulos de pleno derecho carecen de eficacia interruptiva de la prescripción, invalidez radical que no apreció en este caso con relación a la utilización indebida de un procedimiento de comprobación limitada, interpretación que no compartimos. No obstante, aun en el supuesto de que pudiera calificarse de mera anulabilidad el error en la elección del procedimiento de comprobación limitada para regularizar la deducción societaria del artículo 30.5 del TRLIS, en mi opinión, tampoco cabría atribuirle, por las razones expuestas, eficacia interruptiva de la prescripción.

3.3. Sobre la preclusividad de una comprobación limitada cuyas liquidaciones han sido anuladas

El artículo 140.1 de la LGT contiene la llamada «preclusividad» de las liquidaciones derivadas de un procedimiento de comprobación limitada al señalar que «dictada una resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución». A dicha previsión hay que añadir que, tras la reforma del artículo 136.2 c) de la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, «de tapadillo» parece limitarse la preclusividad de aquel precepto al establecerse, con relación al examen «de constatación» entre la documentación contable voluntariamente aportada por el obligado tributario y los datos obrantes en poder de la Administración, que dicho examen «no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección».

A pesar de la interpretación a la baja de la preclusividad que se deduce de estos preceptos, especialmente por parte de la Administración y el TEAC, la jurisprudencia y también la doctrina, en aras de la seguridad jurídica (así como de la eficacia administrativa y hasta de la doctrina de los actos propios) han ampliado el alcance de la misma restringiendo las posibilidades de regularizar de nuevo lo ya comprobado previamente. Y ello, como digo, más allá del ámbito procedimental acotado en la ley que parece restringir la preclusividad al procedimiento de comprobación limitada y al de inspección y con independencia de que la regularización hubiera sido incluso anulada²⁷.

Pues bien, ¿opera la preclusividad cuando las liquidaciones practicadas han sido anuladas? Esta es la cuestión que se plantea también en la resolución del TEAC que comen-

²⁷ Al respecto *vid.*, entre la jurisprudencia más relevante, la STS de 22 de septiembre de 2014 (rec. núm. 4336/2012) y un comentario a la misma en Coronado Sierra, M. (2015, pp. 147 y ss.). También sobre el tema Márquez Sillero, C. (2014, p. 29) y Ávila Guzmán, S. (2018, pp. 7 y ss.).

tamos. Para resolverla es necesario diferenciar, de una parte, atendidas las circunstancias del caso, a las liquidaciones practicadas por los órganos de gestión que fueron anuladas por el TEAR y, de otra, a las practicadas por la Inspección con relación a los ejercicios 2009 y 2010 en el marco de actuaciones inspectoras de carácter general, que fueron firmadas en conformidad. Unas y otras fueron, respecto del objeto de la regularización, el contenido sustancial –con ciertas correcciones– de las que posteriormente dictó la Inspección en el marco de actuaciones de carácter parcial. Y para el TEAC ni unas ni otras tienen efecto preclusivo, ninguna de ellas constituía un obstáculo para la regularización efectuada posteriormente a través de un procedimiento de inspección de alcance parcial.

Con relación a las liquidaciones derivadas de actuaciones de gestión, carecen de efectos preclusivos porque fueron anuladas lo que implica, a juicio del TEAC, la anulación de la regularización efectuada siendo posible el inicio de nuevos procedimientos tributarios posteriores «al no haberse producido el efecto preclusivo del artículo 140.1 LGT». A mi juicio, sin embargo, cuando es la propia Administración quien conoce de antemano y *ab initio* la inadecuación del procedimiento seguido –como lo prueba el hecho de que hubiera iniciado una inspección previa con relación a dos de los ejercicios antes de que se hubiera resuelto la revisión de las liquidaciones de gestión–, supone un ejercicio desviado de la potestad liquidatoria, contrario a la seguridad jurídica –principio que también exige adecuarse a la naturaleza y alcance del procedimiento– y al principio de confianza legítima y buena fe, iniciar dichas actuaciones a sabiendas de su más que probable invalidez con el objetivo –no confesado– de interrumpir la prescripción y, con posterioridad, tras su anulación, privar a lo actuado de cualquier eficacia preclusiva. Si, como ha señalado el TS, «el principio de buena fe debe presidir las relaciones entre Administración y administrado»²⁸, no resulta admisible utilizar fraudulentamente un procedimiento inidóneo, a sabiendas de su inidoneidad y, con posterioridad, negar toda eficacia (salvo en materia de prescripción) a la comprobación efectuada. En mi opinión, la preclusividad que se deduce de aquellos preceptos no está condicionada únicamente al dictado de un acto administrativo expreso que acote las actuaciones realizadas y los medios de comprobación efectuados, también es predicable del necesario ejercicio limitado de una potestad de gravamen o susceptible de producir efectos desfavorables al obligado tributario, como es la liquidatoria. Esto es, también es exigible en aplicación de aquellos principios una cierta «preclusividad material» referida al propio ejercicio de actuaciones comprobadoras desarrolladas y con independencia de cuál haya sido su desenlace final²⁹. Se trata de fijar límites que impidan a la Administración no

²⁸ *Vid.*, STS de 6 de marzo de 2014 (rec. núm. 861/2011 –NFJ053967–).

²⁹ La preclusividad opera también, como manifestación de un acto propio de la Administración, cuando se trata del reconocimiento de actos favorables (exenciones o beneficios fiscales) reconocidos en vía de gestión por la Administración y cuestionados posteriormente por la Inspección. A este respecto, entre otras, puede verse la STS de 24 de enero de 2017 (rec. núm. 2963/2015 –NFJ065565–) que otorga carácter preclusivo, en tanto que vinculante, al procedimiento de devolución a no residentes con relación a una exención de dividendos.

solo regularizar mediante liquidaciones el mismo objeto comprobado, sino evitar la propia reiteración de actuaciones comprobadoras, inquisitivas sobre hechos ya examinados por la Administración, ya terminen por caducidad o ya sean posteriormente anuladas. Similares razonamientos son, de hecho, los que subyacen en la interpretación jurisprudencial del artículo 115 bis de la LGT con relación a los límites a la comprobación de ejercicios prescritos³⁰. Y corresponde en todo caso a la Administración la carga de probar que no opere la regla general de preclusión establecida en el artículo 140.1 de la LGT.

Con relación a las liquidaciones de los ejercicios 2009 y 2010 derivadas del procedimiento de inspección de alcance general, firmadas en conformidad por el obligado tributario, el TEAC, asumiendo el criterio de la Oficina Técnica, considera que tales liquidaciones tenían la consideración de provisionales por no haberse comprobado las entidades vinculadas y porque a la fecha de su confirmación (el 26 de marzo de 2015) aún no se conocía la resolución del TEAR que había anulado las liquidaciones practicadas por la Dependencia de Gestión (de 30 de marzo de 2015), de modo que «en el momento de la incoación del acta en conformidad la Inspección no tenía conocimiento de una Resolución del TEAR que todavía no se había dictado y, en base a lo dispuesto en el artículo 140 LGT, la Inspección no podía efectuar una nueva regularización sobre los hechos comprobados en el procedimiento de comprobación limitada que, hasta que no fueron anuladas por el TEAR, producía todos sus efectos». A partir de ahí, y en aplicación de los artículos 101.4, 156.3 de la LGT y 190.2 del RGGIT, el TEAC considera que «ni las actuaciones de comprobación limitada desarrolladas por los órganos de gestión tributaria, ni las actuaciones de inspección iniciadas mediante comunicación notificada el 12 de junio de 2014 y finalizadas antes de la anulación por el TEAR de las liquidaciones de los órganos de gestión tributaria, tienen efecto preclusivo que impida la iniciación posterior de un procedimiento de inspección». A juicio del TEAC, aunque en el acta firmada en conformidad con relación a dichas actuaciones inspectoras previas no se hizo mención a que la liquidación fuera provisional, «sin lugar a duda» debía ser considerada como provisional y los «nuevos hechos» que legitimarían el posterior procedimiento de inspección guardan relación con el examen de la contabilidad que no *debió* hacerse en el procedimiento de comprobación limitada, ni *pudo examinarse* en las actuaciones relacionadas con los ejercicios 2009 y 2010 al no haber adquirido firmeza las liquidaciones de gestión tributaria.

En mi opinión, sin embargo, se trata de una débil argumentación porque (a) la inspección iniciada con relación a los ejercicios 2009 y 2010 fue de alcance general lo que implica, por aplicación de la regla general del artículo 190.1 del RGGIT, que las liquidaciones derivadas de ellas tengan como regla general el carácter de definitivas y, además, fueron firmadas en conformidad, aquiescencia que vincula tanto a la Administración como al obli-

³⁰ Sobre esta cuestión *vid.*, entre otros, Falcón y Tella, R. (2014); Cordero González, E. M. (2015, pp. 79 y ss.); Lozano Serrano, C. (2014, pp. 59 y ss.), y, por nuestra parte, en Sesma Sánchez, B. (2017c, pp. 33 y ss.).

gado tributario; (b) porque en ausencia de identificación expresa en la liquidación practicada de su carácter de provisional o definitiva, no cabe su recalificación como provisional, *a posteriori* y con efectos retroactivos por un órgano de revisión económico-administrativa, con el argumento de que se estaban comprobando operaciones vinculadas máxime cuando, en este caso, consta en el expediente que la empresa ofreció la contabilidad de la empresa participada en su defensa a los efectos de acreditar la procedencia de la deducción y esta fue rechazada por la Inspección con el argumento (sorprendente) de la proporcionalidad, reserva y confidencialidad de datos esgrimiendo que para la regularización a practicar «ni es idónea ni necesaria la inclusión de las declaraciones o contabilidad de otra entidad; lo contrario supondría una vulneración del derecho fundamental a la protección de datos» (*sic*); (c) porque no cabe esgrimir el error procedimental cometido por la Administración como presupuesto habilitante de una nueva regularización, formalmente de carácter general aunque materialmente limitada, y de otra más posterior sobre los mismos hechos. Como ha señalado la Audiencia Nacional en un supuesto similar, no puede llevarse a cabo válidamente un nuevo procedimiento de comprobación por parte de la Inspección «cuando los hechos y circunstancias examinados son los mismos que los contemplados en el previo procedimiento de comprobación realizado por la Oficina de Gestión, por más que en este se hubiera alcanzado aquella conclusión (con relación a la procedencia de una deducción) sin tener en cuenta la contabilidad de la entidad [...] en modo alguno la utilización o examen de lo que es un mero instrumento –la contabilidad– se puede calificar, en sí mismo, como hecho o circunstancia nuevo a fin de eludir las consecuencias de una duplicidad de procedimientos de comprobación sobre el mismo objeto»³¹. Corresponde en todo caso a la Administración la carga de razonar y probar que concurren los elementos que permiten que no opere la regla general de preclusión lo que, a mi juicio, no se aprecia en este caso porque, insisto, el hecho nuevo aquí no puede ser la comprobación contable que no se pudo practicar como consecuencia de una equivocada elección de procedimiento imputable únicamente a la Administración.

En definitiva, parafraseando la jurisprudencia del TS sobre esta cuestión³², entiendo que haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (art. 9.3) que realizada una comprobación limitada claramente improcedente, a sabiendas de su inidoneidad con relación al objeto de comprobación, la Administración niegue con posterioridad cualquier efecto jurídico (salvo la prescripción) a lo actuado y regularizado en clara infracción de ley imponiendo al obligado tributario la carga de impugnar y perseguir su anulación. Si la preclusividad opera respecto de actuaciones válidas, con mayor motivo, cabría apreciarla en las que resultan inválidas, máxime cuando se trata como ya señalamos

³¹ *Vid.*, SSAN de 9 de marzo de 2017 (rec. núm. 96/2014 –NFJ072676–) y de 11 de mayo de 2017 (rec. núm. 249/2014 –NFJ067538–).

³² *Vid.*, por todas, SSTS de 22 de septiembre de 2014 (rec. núm. 4336/2012 –NJJ055693–) y de 30 de octubre de 2014 (rec. núm. 2568/2013 –NFJ056512–).

de potestades de gravamen o susceptibles de producir efectos desfavorables al obligado tributario como es la potestad liquidatoria.

3.4. Sobre la improcedencia de liquidar intereses de demora y de imponer sanciones

Ciertamente, si después de haber errado en el procedimiento inicial (comprobación limitada), haber practicado una segunda regularización parcial y reiterada todavía una tercera vez tras la anulación de las liquidaciones originarias, el TEAC hubiera admitido la liquidación de intereses de demora que exigió la Administración, estaríamos ante una clara desviación de la potestad liquidatoria. Por ello, en este punto, aunque con el matiz de que el pronunciamiento se hace «en el presente caso», el TEAC señala que «anulada en la vía económico-administrativa las liquidaciones referidas al tributo y ejercicios de referencia inicialmente dictadas, teniendo en cuenta el criterio expuesto, ya no es posible imputar el retraso en el pago de la deuda tributaria al contribuyente, lo cual lleva a fijar como día final de cómputo de los intereses de demora la fecha de las liquidaciones originarias anuladas por el TEAR, debiendo estimar en este punto las pretensiones de la reclamante»³³. Se alinea en este punto, afortunadamente, el TEAC con la interpretación sostenida por el TS³⁴.

También rechaza acertadamente el TEAC la imposición de sanciones en este supuesto. Ahora bien, lo hace no porque resulte de aplicación la doctrina de los actos propios en el sentido de que no habiéndose impuesto sanciones en vía de gestión, no resultaba admisible hacerlo con posterioridad tras la inspección. Es evidente que esta doctrina, tópico jurídico en el ámbito tributario en cierta medida, no puede utilizarse para perpetuar situaciones antijurídicas³⁵. La sanción no prospera porque a juicio del TEAC la Administración no ha acreditado la culpabilidad y esta, además, no puede deducirse del incumplimiento de una supuesta obligación de regularización por parte del obligado tributario tras la anulación de las liquidaciones iniciales derivadas de la comprobación limitada. A juicio del TEAC, que compartimos en este punto, no cabe motivar la existencia de culpabilidad en la falta de presentación de una declaración complementaria tras la anulación de las liquidaciones giradas por la Dependencia de Gestión. La presentación de una declaración complementaria³⁶ constituye una opción y no una obligación del obligado tributario de modo que su in-

³³ Sobre el devengo de intereses de demora en los supuestos de anulación de liquidaciones *vid.*, por todos, Falcón y Tella, R. (2016), y, por nuestra parte, Sesma Sánchez, B (2017a, pp. 456 y ss.).

³⁴ *Vid.*, por todas, SSTS de 3 de abril de 2014 (rec. núm. 2445/2013 –NFJ072680–), de 23 de abril de 2015 (rec. núm. 1404/2014 –NFJ058346–) y de 5 de julio de 2016 (rec. núm. 924/2015 –NFJ072679–).

³⁵ *Vid.*, STS de 11 de octubre de 2017 (rec. núm. 1714/2016 –NFJ068708–) y, por nuestra parte, en Sesma Sánchez, B. (2018, pp. 267 y ss.).

³⁶ *Vid.*, entre otras, Resolución del TEAC de 31 de enero de 2012 (RG 981/2010 –NFJ045783–).

cumplimiento no puede erigirse en fundamento de la culpabilidad del obligado tributario. De la anulación de liquidaciones tributarias en modo alguno cabe deducir obligación ni deber alguno de regularizar lo que precisamente ha sido declarado improcedente aunque lo fuera por error de procedimiento.

Referencias bibliográficas

- Ávila Guzmán, S. (2018). La preclusividad en el procedimiento de comprobación limitada. *Crónica Tributaria*, 167, 7 y ss.
- Calderón González, J. M.^a (2015). ¿Cabría atribuir exclusivamente efectos interruptivos de la prescripción a los actos administrativos válidos? Argumentos a favor de esta tesis. *Tribuna Fiscal*, 276.
- Cordero González, E. M. (2015). La comprobación de bases imponibles negativas y demás elementos procedentes de periodos prescritos en los Anteproyectos de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria y del Impuesto sobre Sociedades (pp. 79 y ss.). En C. García-Herrera Blanco (Coord.), *La reforma del sistema tributario español*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, DOC. n.º 10.
- Coronado Sierra, M. (2015). Los efectos preclusivos derivados de las actuaciones de comprobación limitada (interpretación del art. 140.1 LGT). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 384, 147 y ss.
- Eseverri Martínez, E. (2016). La prescripción tributaria (nueva regulación). En VV. AA., *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario*, Doc. 13.
- Falcón y Tella, R. (1997). Liquidaciones anuladas en vía de recurso e interrupción de la prescripción. *Quincena Fiscal*, 21.
- Falcón y Tella, R. (2014). La imprescriptibilidad del «derecho a comprobar» (que no es un «derecho» sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima. *Quincena Fiscal*, 20.
- Falcón y Tella, R. (2016). Los intereses de demora y el plazo máximo de duración del procedimiento en los supuestos de retroacción de actuaciones tras la reforma de la LGT. *Quincena Fiscal*, 5.
- García Luengo, J. (2002). *La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos*. Civitas.
- García Luengo, J. (2017). *Las infracciones formales como causa de invalidez del acto administrativo*. Madrid: Iustel.
- Irastoza Letamendia, L. J. (2007). Notas sobre la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Virtualidad interruptiva de los actos disconformes con el ordenamiento y de los recursos interpuestos frente a los mismos. La nueva regulación foral sobre dicha cuestión. *Gaceta Tributaria del País Vasco*, 33, 87 y ss.
- Longás Lafuente, A. (2018). Nulidad de pleno derecho al iniciar indebidamente un procedimiento de verificación de datos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 427, 163-186.
- Lozano Serrano, C. (2014). La comprobación de partidas compensables de periodos prescritos. *Quincena Fiscal*, 11, 59 y ss.
- Márquez Sillero, C. (2014). La comprobación limitada y el procedimiento inspector.

La interpretación jurisprudencial auténtica y única del art. 140 LGT: cosa juzgada administrativa versus reformatio *in peius*. *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 5.

Sesma Sánchez, B. (2017a). *La nulidad de las liquidaciones tributarias*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi.

Sesma Sánchez, B. (2017b). La interrupción de la prescripción tributaria por liquidaciones nulas o anulables: una jurisprudencia contradictoria. *Quincena Fiscal*, 5, 125 y ss.

Sesma Sánchez, B. (2017c). La reforma de la LGT en materia de prescripción tributaria: cuestiones conflictivas. *CREDF*, 173, 33 y ss.

Sesma Sánchez, B. (2018). La doctrina de los actos propios en el ámbito sancionador tributario (pp. 267 y ss.). En D. Marín-Barnuevo Fabo (Dir.), *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario*. Civitas Thomson Reuters.