



El agotamiento de las facultades comprobadoras de la Administración tributaria: a vueltas con los efectos preclusivos

A propósito de la [STS de 16 de octubre de 2020](#),
rec. núm. 3895/2018

Enrique Ortiz Calle

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Carlos III de Madrid*

enrique.ortiz@uc3m.es | <https://orcid.org/0000-0003-0410-6294>

Extracto

El artículo 140.1 de la LGT constituye una garantía para los obligados tributarios. Este precepto intenta paliar prácticas abusivas de la Administración tributaria consistentes en dictar sucesivas liquidaciones provisionales, que traen causa de la tramitación de otros tantos procedimientos de gestión e inspección y que por su propia naturaleza pueden ser modificadas por la propia Administración. Liquidaciones referidas a la misma obligación tributaria, con idéntico sujeto pasivo y en el marco de procedimientos que tienen la misma finalidad. La última jurisprudencia del Tribunal Supremo demuestra que el referido artículo 140.1, pese a haber supuesto un avance respecto de la legislación anterior, no ataja los problemas de seguridad jurídica vinculados al abuso de las liquidaciones provisionales.

Palabras clave: liquidaciones provisionales; efectos preclusivos; seguridad jurídica.

Fecha de entrada: 05-02-2021 / Fecha de aceptación: 02-03-2021 / Fecha de revisión: 09-03-2021

Cómo citar: Ortiz Calle, E. (2021). El agotamiento de las facultades comprobadoras de la Administración tributaria: a vueltas con los efectos preclusivos. A propósito de la STS de 16 de octubre de 2020, rec. núm. 3895/2018. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 457, 5-30.



The exhaustion of the tax Administration's powers of verification: the preclusive effects

Regarding the Sentence of October 16, 2020, of the Supreme Court, appeal no. 3895/2018

Enrique Ortiz Calle

Abstract

Article 140.1 of the LGT constitutes a guarantee for taxpayers. This precept attempts to mitigate abusive practices of the tax Administration consisting of issuing successive provisional assessments, which are caused by the processing of other verification and inspection procedures and which by their very nature can be modified by the Administration itself. These assessments refer to the same tax liability, with the same taxpayer and within the framework of procedures that have the same purpose. The latest case law of the Supreme Court shows that article 140.1, although it is an improvement over the previous legislation, does not solve the problems of legal certainty linked to abuse of provisional assessments.

Keywords: provisional assessments; preclusive effect; legal certainty.

Citation: Ortiz Calle, E. (2021). El agotamiento de las facultades comprobadoras de la Administración tributaria: a vueltas con los efectos preclusivos. A propósito de la STS de 16 de octubre de 2020, rec. núm. 3895/2018. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 457, 5-30.





Sumario

1. Planteamiento de la cuestión
2. Fundamento de la garantía contenida en el artículo 140.1 de la LGT
3. Consecuencias de la interpretación del TS de los términos «nuevos hechos» y «actuaciones distintas»: alcance del agotamiento de las facultades de comprobación
4. Conclusiones

Referencias bibliográficas



1. Planteamiento de la cuestión

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 16 de octubre de 2020 (rec. núm. 3895/2018 –NFJ079462–) constituye una excelente oportunidad para reflexionar sobre el alcance de una de las garantías del contribuyente que introdujo la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT): la atribución de efectos preclusivos a las liquidaciones provisionales dictadas a la finalización de un procedimiento de comprobación limitada.

El origen remoto de esta garantía se encuentra, como se sabe, en la jurisprudencia que intentó poner coto a ciertos abusos de la Administración tributaria que se produjeron durante la vigencia de la LGT de 1963 en el desarrollo de las llamadas «comprobaciones abreviadas» efectuadas por los órganos de gestión y que tenían por objeto determinados elementos de la obligación tributaria, al amparo del artículo 123 de la ley citada en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio. Se configuró entonces un procedimiento de comprobación abreviada sobre los datos e informaciones que obraran en poder de la Administración tributaria, que permitía girar liquidaciones provisionales de oficio, las cuales facilitaron en la práctica la realización de controles masivos tanto de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, como de los datos existentes en las bases de datos facilitados por terceros¹. Comprobaciones abreviadas que finalmente se concretaban en la emisión de liquida-

¹ La Sentencia del TS de 22 de septiembre de 2014 (rec. núm. 4336/2012 –NFJ055693–) recuerda que:

[...] el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003 ha venido a suplir el vacío de que adolecía el artículo 123 de la homónima de 1963, que nuestra jurisprudencia intentó colmar apelando al principio de íntegra regularización de la situación tributaria del obligado, tanto en las actuaciones generales como en las de alcance parcial o limitado, debiendo atenderse, en este segundo caso, a las comprobaciones que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación [sentencias de 26 de enero de 2012 (casación 5631/08, FJ 3.º) y 10 de diciembre de 2012 (casación 1915/11 FJ 3.º)]. Esta «ratio decidendi» está también presente en la sentencia de 28 de noviembre de 2013 (casación 6329/11 FJ 3.º), en la que la legitimidad de las ulteriores actuaciones de la Inspección se sustentó en que afectaron a elementos y datos que no habían sido objeto de un previo procedimiento de comprobación limitada.

ciones provisionales de oficio que, sin embargo, no impedían a la Inspección que volviera a regularizar exactamente esos mismos elementos ya anteriormente comprobados. Pues la mencionada Ley 25/1995 se limitaba a recordar que las liquidaciones definitivas podían rectificar las provisionales, sin establecer ningún límite a esa rectificación, al tiempo que no se tenía empacho en presentar como un gran avance la introducción del trámite, previo a la emisión de la liquidación, de puesta manifiesto del expediente a los interesados para que en el plazo previsto pudieran presentar alegaciones y los documentos y justificantes que estimaran pertinentes; trámite que viene obviamente impuesto por la norma fundamental (arts. 24 y 105 de la Constitución –CE–).

Hay que destacar que también la doctrina contribuyó en buena medida al reconocimiento de una garantía cuya finalidad última es evitar el ejercicio arbitrario de las potestades administrativas de comprobación. Debemos citar aquí el trabajo del profesor De la Peña Velasco (1996, p. 74) en el que, señalando las carencias de la reforma de la LGT que tuvo lugar en 1995, aseveraba que:

[...] desde el punto de vista de sus efectos, estas liquidaciones provisionales de oficio en las que se han desarrollado por los órganos de gestión auténticas funciones de comprobación –inquisitivas– deben ser consideradas parcialmente provisionales y parcialmente definitivas, es decir, cuando ulteriormente los órganos de inspección lleven a cabo comprobaciones globales del hecho imponible solo deberían poder introducir modificaciones en la liquidación provisional de oficio dictada previamente por los órganos de gestión en aquellos elementos del hecho imponible que no fueran comprobados por estos órganos.

No obstante, y a pesar del tiempo transcurrido desde la aprobación de la vigente LGT, su artículo 140 dista todavía de no ofrecer dudas de interpretación. La Sentencia del TS de 16 de octubre de 2020 (rec. núm. 3895/2018 –NFJ079462–), objeto de este artículo, avanza en la delimitación del sentido de aquella norma, aunque seguramente con esta resolución no se despejen todas las interrogantes que suscita su aplicación, según veremos a continuación.

Concretamente el recurso de casación tiene por objeto la Sentencia de 15 de febrero de 2018 del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía –sede en Málaga– (rec. núm. 72/2016 –NFJ074825–), que se casa y anula. La resolución del TSJ, a su vez, había desestimado la reclamación interpuesta contra el acuerdo dictado por la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de finalización del procedimiento de tasación pericial contradictoria, instado por los recurrentes, como consecuencia de la liquidación practicada por dicha Delegación correspondiente al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), periodo impositivo de 2009. El tribunal de instancia entiende que los efectos preclusivos del artículo 140.1 de la LGT se extienden única y exclusivamente a aquellos elementos tributarios sobre los que la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada se haya pronunciado expresamente; pero no sobre cualquier otro elemento tributario que pese a haber sido efectivamente comprobado tras el requeri-

miento de la oportuna documentación justificativa, no fue regularizado de forma expresa, que es justamente lo acontecido en el caso que nos ocupa.

En efecto, la liquidación provisional procedió a la regularización de los siguientes elementos de la obligación tributaria correspondiente al periodo impositivo de 2009 del IRPF: a) la deducción por adquisición de la vivienda habitual; b) los rendimientos del capital mobiliario; y c) los rendimientos de actividades económicas. Sin embargo, no regularizó la ganancia patrimonial declarada resultante de la transmisión de determinados inmuebles, a pesar de que en el curso del procedimiento de comprobación limitada la Oficina de Gestión Tributaria, con el fin de aclarar las discrepancias existentes entre lo declarado como ganancia o pérdida patrimonial y los datos de que disponía la Administración por ese concepto, requirió la documentación justificativa de tales transmisiones, en particular, la aportación de la escritura de venta, gastos de venta, escritura de adquisición (en caso de que se trate de un bien adquirido por herencia, liquidación de sucesiones y donaciones), gastos de adquisición y demás documentos considerados para determinar el importe de dicha ganancia. El obligado tributario atendió el requerimiento de información aportando toda la documentación solicitada a fin de justificar el importe de las ganancias patrimoniales declaradas.

Pero esto no impidió que más tarde se iniciara un nuevo procedimiento de comprobación limitada que tuvo por objeto la comprobación del valor declarado –reflejado a su vez en las escrituras de las transmisiones inmobiliarias realizadas en el periodo impositivo de 2009– a fin de determinar si tal valor fue inferior al valor de mercado. A este respecto la Administración realizó una tasación de las fincas transmitidas que dio lugar a un incremento de valor de los dos inmuebles y, en consecuencia, a un incremento de la ganancia patrimonial declarada. Contra la propuesta de liquidación se presentaron alegaciones por el obligado tributario que fueron desestimadas por la AEAT, dictándose la correspondiente liquidación provisional de acuerdo con la tasación administrativa. Al no estar de acuerdo los obligados tributarios, estos promovieron la tasación pericial contradictoria, dictándose por la Administración acuerdo de finalización del procedimiento de tasación pericial contradictoria. Contra el acuerdo se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional que fue desestimada, pronunciándose en el mismo sentido el TSJ de Andalucía en la sentencia citada.

2. Fundamento de la garantía contenida en el artículo 140.1 de la LGT

Conforme a lo dispuesto en el artículo 140.1 de la LGT, tras la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada –liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada– la Administración no podrá efectuar una nueva regularización respecto del objeto comprobado, salvo que en otro procedimiento posterior (de comprobación limitada o de inspección) se descubrieran nuevos hechos o circunstan-

cias que resultasen de actuaciones distintas de las especificadas en la resolución administrativa que pone fin al procedimiento inicial. De ahí que el artículo 139.2 de la LGT ordene que tal resolución deba incluir, al menos y junto con la liquidación o la manifestación de no regularización, el siguiente contenido: «a) Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación; b) Especificación de las actuaciones concretas realizadas; c) Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución».

El artículo 140.1 intenta poner coto a la posibilidad de actuaciones sucesivas de comprobación sobre los mismos elementos de una obligación tributaria. Con otras palabras, los hechos fijados en el procedimiento de comprobación limitada no pueden ser objeto de una nueva comprobación en un procedimiento posterior, bien sea otro procedimiento de comprobación limitada o bien sea uno de inspección, salvo que la Administración tributaria descubra nuevos hechos utilizando medios distintos de los que hizo uso en el primer procedimiento. De esta manera, «las liquidaciones provisionales son parcialmente definitivas respecto de los hechos ya comprobados y regularizados en ellas y respecto de la fundamentación jurídica sostenida por la Administración» (Sesma Sánchez, 2017, p. 86).

Cabe invocar básicamente dos fundamentos a esta garantía del contribuyente. El primero de ellos es el principio de seguridad jurídica, proclamado al máximo nivel normativo en el artículo 9.3 de la CE, y que tiene su proyección en fase de aplicación normativa por la existencia de cierto grado de autovinculación de la Administración a través de sus actos pasados². Esa autovinculación en el caso del artículo 140.1 de la LGT no deriva directamente de la doctrina de los actos propios sino de esta misma norma. Porque, como certeramente se ha dicho, «allí donde hay actuaciones jurídicamente vinculantes no surgen problemas de "actos propios"» (Díez Sastre, 2018, p. 68), sino que el problema estriba en determinar la extensión y aplicación de una obligación legal que puede conducir a una autovinculación de la Administración, que es justamente lo que sucede en torno a la delimitación de los efectos preclusivos reconocidos a las liquidaciones provisionales en el procedimiento de comprobación limitada. Este y no otro es el problema que aborda la sentencia objeto de este comentario.

Al margen de esta consideración, el principio de seguridad jurídica es directamente invocado en la Sentencia del TS de 22 de septiembre de 2014 (rec. núm. 4336/2012 –NFJ055693–), que vuelve a citar la mencionada Sentencia del TS de 16 de octubre de 2020; principio que padecería si

[...] realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (por ejemplo, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o contar ya con ellos), la Administración se concentre a

² *Vid.*, en general sobre ese deber de autovinculación y con amplias referencias doctrinales y jurisprudenciales, Díez Sastre (2018, pp. 66 y ss.).

su albur solo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos.

El segundo fundamento para la preclusividad de las liquidaciones se encuentra en la presunción de validez de los actos administrativos porque, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 38 y 39 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPA), los actos administrativos se presumen válidos y producen efectos desde la fecha de su dictado, salvo que en ellos se disponga otra cosa, de modo que desde tal fecha son ejecutivos. Es cierto que esta ley establece tan solo una presunción *iuris tantum* de validez de los actos, la cual puede, por tanto, ser destruida, pero, en tanto no lo sea, posibilita que los actos puedan desplegar los efectos que le son propios, es decir, que sean eficaces. Se trata, en suma, de una presunción no solo de legalidad sino también de ejecutividad.

Pues bien, las liquidaciones provisionales son actos administrativos que, en cuanto tales, constituyen declaraciones de voluntad realizadas por la Administración tributaria en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la reglamentaria y atribuida por una norma con rango de ley. Esa declaración fija los hechos que para el órgano administrativo son jurídicamente relevantes, así como el derecho aplicable a los mismos, al objeto de declarar la existencia de la obligación tributaria –nacida en el momento de la realización del hecho imponible– y determinar el importe de la deuda o, en su caso, de las cantidades que resulten a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria. Ahora bien, el acto administrativo no es el paralelo de la teoría del negocio jurídico en el derecho privado, ya que en este ámbito el principio imperante es la autonomía de la voluntad, mientras que en el derecho tributario –como en el derecho público en general– lo es el de legalidad, al tener como misión principal el servicio con objetividad al interés general con sometimiento pleno a la ley y al derecho (art. 103.1 CE).

A partir de estas premisas se deduce que cualquier liquidación tributaria dictada a la finalización de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección, que altere la calificación de unos hechos que ya habían sido fijados en un procedimiento de regularización anterior por un acto de liquidación, sin que en los ulteriores procedimientos hayan aflorado nuevos hechos que justifiquen una valoración jurídica distinta, estaría destruyendo sin base legal la presunción de legalidad de los actos que es una pieza esencial de nuestro sistema jurídico administrativo. Porque, además, la modificación en perjuicio del obligado tributario de la situación jurídica configurada por el acto de liquidación exige de la Administración instar alguno de los dos procedimientos especiales de revisión que en estos supuestos resultan aplicables, en concreto: la declaración de nulidad de pleno derecho en caso de que concurra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 217 de la LGT o la declaración de lesividad a fin de proceder a la posterior impugnación de la liquidación en la vía contencioso-administrativa al amparo del artículo 219 de la LGT.

Tanto el principio de seguridad jurídica como la presunción de validez de los actos administrativos deberían conducir a extender la «preclusividad» –reconocida expresamente en el art. 140.1 LGT– a otras liquidaciones provisionales, a saber: las dictadas en los procedimientos de verificación de datos y en el de rectificación de las autoliquidaciones, así como a las emitidas en el procedimiento de inspección³. Dicho con otras palabras, la «preclusividad» de cualquier liquidación provisional respecto de los hechos que han sido objeto de comprobación para su emisión debiera ser una característica común de todas ellas; pues de lo que se trata es de impedir la reiteración de actuaciones comprobadoras sobre los mismos hechos y no tanto la posibilidad de modificar las liquidaciones provisionales⁴. Pese a ello, el artículo 133.2 de la LGT no puede ser más claro, al disponer que «La verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma». La exclusión de los efectos preclusivos a estas últimas liquidaciones carece de cualquier justificación al privar al contribuyente sin motivo alguno de esta garantía, máxime cuando en el procedimiento citado se realizan en ocasiones actuaciones de instrucción que fijan los hechos y el derecho con la finalidad de determinar el importe de la deuda o la cantidad a devolver o compensar. En una futura reforma de la LGT habría que impedir que las liquidaciones provisionales desplegaran distintos efectos jurídicos por razón del procedimiento en cuyo marco han sido dictadas.

Finalmente, hemos de señalar que la doctrina de los actos propios y la confianza legítima, pese a que no constituye el fundamento de la garantía contenida en el artículo 140.1 de la LGT, puede contribuir a reforzarla protegiendo al contribuyente frente a comprobaciones sucesivas sobre los mismos elementos de un tributo mediante el abuso por la Administración tributaria de la facultad de dictar liquidaciones provisionales. Aquella doctrina, que pretende evitar que en el marco de la misma relación jurídica la Administración adopte unilateralmente decisiones contradictorias con una conducta previa que ha generado algún

³ En el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones el artículo 128.1 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, reproduce casi literalmente el artículo 140.1 de la LGT. Por lo que hace a las liquidaciones provisionales dictadas en el procedimiento de inspección, el artículo 148.3 de la LGT hace lo propio. Sin embargo, el artículo 133.2 de la LGT niega cualquier efecto preclusivo a las liquidaciones que dan por finalizado el procedimiento de verificación de datos, como enseguida veremos.

⁴ En este sentido, Sesma Sánchez (2017, pp. 49 y 81-82). De hecho, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha anulado en diversas ocasiones las liquidaciones derivadas de procedimientos de inspección llevados a cabo en relación con un objeto previamente comprobado por los órganos de gestión, en los que no se había especificado en las correspondientes actas cuáles eran los hechos o circunstancias que podían fundamentar la procedencia de dictar una liquidación distinta; sin que quepa argumentar sobre una prevalencia orgánica a efectos de las liquidaciones dictadas, que permitiera a la Inspección dictar liquidaciones que modifiquen las ya dictadas por la Dependencia de Gestión Tributaria, basándose en que la Inspección tiene mayores competencias que gestión tributaria, puesto que el procedimiento de comprobación limitada es un tipo de procedimiento único, razón por la cual de los términos de la LGT no es posible admitir distinción jerárquica en este procedimiento en función del órgano que actúe. (Vid. Aníbarro Pérez, 2010, pp. 255-256, con referencia a las Resoluciones de 20 de diciembre de 2007 y de 16 de abril de 2009).

beneficio o situación favorable para el administrado, tiene sus limitaciones, por cuanto –en nuestra opinión⁵– no va más allá de ser un tópicos que sirve para resolver casos diversos que plantean problemas en torno al deber de coherencia y protección de confianza de la Administración en sus relaciones con los particulares⁶. Porque, como hemos dicho anteriormente, el deber de autovinculación que se deriva del efecto preclusivo atribuido a las liquidaciones provisionales en el procedimiento de comprobación limitada viene impuesto por el propio artículo 140.1 de la LGT y no por la doctrina de los actos propios.

Sin embargo, esta doctrina, en su condición de tópicos, podría erigirse en un elemento interpretativo adicional para reforzar la garantía contenida en dicho precepto en relación con los diferentes supuestos en que haya que concretar el alcance de esta última. Pues la doctrina de los actos propios y la confianza legítima es plenamente aplicable a las liquidaciones provisionales, incluidas las dictadas en el procedimiento de inspección, al concurrir todos los requisitos que exigen la jurisprudencia y la doctrina en el ámbito del derecho administrativo⁷.

Ello es así porque nos encontramos ante un acto que genera confianza, en concreto, una liquidación provisional que «causa estado» en relación con el objeto comprobado si no media la aparición de nuevos hechos resultantes de actuaciones distintas; es el propio legislador el que, en el citado artículo 140.1, limita bajo ciertas condiciones la posibilidad de nuevas regularizaciones sobre determinados elementos de la obligación tributaria, en concreto, los que ya han sido comprobados. Igualmente es innegable el carácter propio del acto, aunque

⁵ Que hemos desarrollado en Ortiz Calle (2018, pp. 171 y ss.).

⁶ Esto explica por qué, a pesar de los esfuerzos de la doctrina y la jurisprudencia, la teoría de los actos propios no ha cuajado en una propuesta sistemática que determine de forma inequívoca qué tipo de problemas debe resolver y qué soluciones concretas ofrece en cada supuesto. Los supuestos en los que se aplica esta doctrina deben reconducirse a la aplicación de principios o instrumentos que sí tienen un encaje claro en el ordenamiento jurídico público y que, por tanto, permiten dirigir y controlar la actuación administrativa de forma predecible y certera, como la protección de la confianza. El carácter de tópicos explica que los operadores jurídicos invoquen la doctrina de los actos propios para despertar un sentido innato de justicia y los magistrados y jueces la apliquen como un argumento a mayor abundamiento, hallándose la *ratio decidendi* en otro lugar; pues, como se sabe, la tópicos constituye una forma de pensamiento orientada a la resolución de problemas y se apoya en los tópicos que son puntos de vista universalmente aceptables. En esta clave, «la doctrina de los actos propios es una buena herramienta para identificar los supuestos en que se plantean tensiones entre la conducta pasada de la Administración y su actuación presente». (Vid. Díez Sastre, 2018, pp. 31 y ss.).

⁷ Y que se pueden ver en el trabajo de Díez Sastre (2018, pp. 31 y ss.). Partimos de la idea, que hemos desarrollado en Ortiz Calle (2018, pp. 203 y ss.), de que la doctrina de los actos propios podría desempeñar una función muy relevante en los procedimientos tributarios, teniendo en cuenta que tanto la coherencia como la previsibilidad de las actuaciones administrativas resultan esenciales en el contexto de un sistema tributario basado en las autoliquidaciones, que serán objeto de control a través de unos procedimientos de comprobación e inspección en los cuales se atribuyen un elenco amplísimo de facultades inquisitivas cuya utilización conforme a la legalidad, entendida en su sentido más amplio por incluir principios generales como el de protección de la confianza o el de proporcionalidad, es fundamental para respetar los derechos y garantías del contribuyente.

sea consecuencia del ejercicio de una potestad reglada y pueda ser dictado tanto por los órganos de gestión como por la Inspección, puesto que en todo caso el acto será imputable a la Administración tributaria. La jurisprudencia contencioso-administrativa avala esta interpretación cuando se trata de la Administración del Estado en el ámbito tributario⁸. Igualmente se ha dicho que es difícil atribuir el carácter de «propio» a las actuaciones administrativas dado que la Administración está sometida al principio de legalidad y más en el ámbito de las potestades regladas como es la tributaria; de manera que cada actuación administrativa deberá ajustarse a la norma y el control de la actividad administrativa habrá de realizarse, asimismo, con base en los parámetros fijados normativamente (Díez Sastre, pp. 44 y ss.).

Adicionalmente, la actuación posterior contradictoria surgiría ante cualquier acto de liquidación posterior que vulnere la garantía expresada en los efectos preclusivos reconocidos en el artículo 140.1 de la LGT. Y, en fin, resulta muy claro que tanto el acto de liquidación provisional inicial como la liquidación posterior que la contradiga o en un sentido más amplio la rectifique se producen en el marco de una sola relación jurídica, pues la ausencia de autonomía y sustancia propia de los procedimientos de gestión e inspección en la LGT y el propio concepto de liquidación provisional conducen a esta conclusión⁹. En efecto, es cierto que la doctrina de los actos propios no puede limitar el ejercicio de potestades distintas; en otras palabras, «los actos deben perseguir la misma finalidad o estar encuadrados en el marco de la misma relación jurídica» (Díez Sastre, 2018, p. 56). Y es que cabe preguntarse por la finalidad que persiguen los distintos actos de liquidación (provisional o definitiva) que emite la Administración en los distintos procedimientos de gestión e inspección. Esa finalidad es exactamente la misma: la determinación administrativa de la deuda tributaria de acuerdo con la ley. La distinción entre procedimientos no responde a una naturaleza esencialmente diversa de las actuaciones que se realizan en los mismos y ello es lo que explica que se admita como forma de terminación del procedimiento el inicio de otro procedimiento de comprobación o de inspección sobre el mismo objeto¹⁰; pues a lo largo de todos esos

⁸ Así, Sentencia del TS de 18 de junio de 2012 (rec. núm. 224/2009 –NFJ047849–).

⁹ Debemos a Sánchez Morón (2003, pp. 223 y ss.) la identificación de los cuatro requisitos que han de concurrir para la aplicación de la doctrina de los actos propios en el ámbito del derecho público, a saber: a) acto generador de confianza (elemento objetivo); b) carácter propio del acto (elemento subjetivo); c) actuación posterior contradictoria; d) identidad de sujetos en el marco de una misma relación jurídica.

¹⁰ Así, el artículo 127 de la LGT, donde se dice que el procedimiento de devolución puede terminar, entre otras formas, por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección; el artículo 139.1 c) de la LGT respecto de la terminación del procedimiento de comprobación limitada; y el artículo 133.1 e) del mismo texto legal en cuanto a la terminación del de verificación de datos. Debe llamarse la atención sobre la incongruencia de que adolecen todos estos preceptos, aunque solo fuera porque al proceder de este modo se incumple la obligación de resolver establecida en el artículo 103 de la LGT que incumbe a la Administración sobre todas las cuestiones planteadas en los procedimientos de aplicación de los tributos. Se aprecia la artificiosidad consistente en regular de manera separada unos supuestos procedimientos de gestión que carecen de cualquier autonomía desde el punto de vista de su finalidad y objeto. (Vid., sobre ello, Mantero Sáenz y Giménez-Reyna Rodríguez, 2005, p. 598; Ortiz Calle, 2010, pp. 203-204).

procedimientos de comprobación e inspección, Administración y obligados actúan en el marco de *una sola relación jurídica*. Lo único que varía es la intensidad del control que la Administración puede ejercer en cada uno de los procedimientos, lo que se traduce en la atribución legal de facultades más o menos inquisitivas, de manera que el procedimiento de verificación de datos es de «baja intensidad», el de comprobación limitada tiene una intensidad «media» y el procedimiento de inspección es de «máxima intensidad» en la actividad de control (Arrieta Martínez de Pisón, 2018, p. 236).

Por todo ello, el TS, en la jurisprudencia recaída sobre los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales que resuelven los procedimientos de comprobación limitada, ha utilizado con frecuencia la doctrina de los actos propios y la confianza legítima como instrumento interpretativo del artículo 140.1 de la LGT¹¹. Pues la doctrina de los actos propios evoca una idea natural de justicia ligada a la coherencia del comportamiento y a la protección de la confianza en las relaciones jurídicas (Díez Sastre, 2018, pp. 35 y ss.). El tópico de no ir contra los propios actos permite identificar una serie de problemas que tienen en común una realidad fáctica: en una actuación o varias actuaciones anteriores se actuó con un criterio o en un sentido distinto del que pretende aplicarse en el presente. Esta discordancia fáctica es relevante para el derecho porque hay una serie de normas jurídicas que se aplican precisamente cuando concurren esos supuestos de hecho. En esos casos es posible constatar la existencia de cierto grado de autovinculación de la Administración a través de sus actos pasados (Díez Sastre, 2008, párrafo 356).

3. Consecuencias de la interpretación del TS de los términos «nuevos hechos» y «actuaciones distintas»: alcance del agotamiento de las facultades de comprobación

La clave de la cuestión litigiosa en la Sentencia del TS de 16 de octubre de 2020 radica, sin duda, en la interpretación de las expresiones «nuevos hechos» y «actuaciones distintas» contenidas en el artículo 140.1 de la LGT. Pues bien, en esta sentencia, consolidando la doctrina sentada en resoluciones anteriores¹², se declara que:

Este concepto de «actuaciones distintas» solo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante, en lo que ahora

¹¹ Valga como muestra, entre muchas otras, la Sentencia del TS de 8 de junio de 2015 (rec. núm. 1307/2014 –NFJ058662–).

¹² Sentencias del TS de 22 de septiembre de 2014 (rec. núm. 4336/2012 –NFJ055693–), de 30 de octubre de 2014 (rec. núm. 2568/2013 –NFJ056512–), de 15 de junio de 2017 (rec. núm. 3502/2015 –NFJ068163–) y de 10 de abril de 2019 (rec. núm. 1215/2018 –NFJ073173–).

interesa, el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración. Es decir, el objeto son «los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria» y el medio es el «examen de los datos» consignados por los obligados tributarios o a disposición de la Administración. Siendo así [...], el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del «concepto impositivo» que determina la práctica de una «liquidación provisional». Y, en efecto, como los propios jueces *a quo* subrayan, haría padecer la seguridad jurídica proclamada en nuestra Constitución al más alto nivel (art. 9.3) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v. gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur solo en algunos de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos.

Enseguida veremos que la sentencia, sin mencionarlo expresamente, anula las liquidaciones impugnadas al haberse infringido el artículo 140.1 de la LGT a causa de un cambio de calificación fiscal de unos mismos hechos, aunque sirviéndose de facultades de comprobación distintas en el primer y en el segundo procedimiento de comprobación limitada. Dicho cambio, como decimos, vulnera el mandato contenido en el artículo 140.1 de la LGT. Pues la jurisprudencia del tribunal entiende, como no podía ser de otra manera, dentro del ámbito de aplicación del artículo 140.1 de la LGT las alteraciones arbitrarias de calificación fiscal realizadas por la Administración tributaria y contrarias a actos inequívocos suyos anteriores, aunque sean liquidaciones provisionales¹³. Así, en la Sentencia del TS de 8 de junio de 2015 (rec. núm. 1307/2014 –NFJ058662–) se rechaza el cambio de criterio por la Administración tributaria en relación con la deducción por reinversión de unos bienes inmuebles cuando se había admitido la aplicación del beneficio fiscal en ejercicios anteriores con ocasión de la comprobación de regularizaciones previas de balances; pues la práctica reiterada de múltiples liquidaciones provisionales pugna con el principio de seguridad jurídica.

Y retornando a la Sentencia de 16 de octubre de 2020, de la misma se desprende con claridad que los hechos realmente eran conocidos por la Administración, al constar las transmisiones inmobiliarias en las autoliquidaciones presentadas y, además, en el primer procedimiento de comprobación limitada se comprobaron las mismas al haber solicitado la Administración información relativa a los inmuebles; requerimiento de información que fue atendido en tiempo y forma por el obligado tributario. Podría decirse que los órganos de gestión, en ese primer procedimiento, manifestaron tácitamente la conformidad de la situación tributaria del obligado, respecto de ese elemento de la obligación tributaria, al

¹³ Vid. los comentarios de Sesma Sánchez (2017, pp. 78-79).

no regularizar las ganancias patrimoniales declaradas y consecuentemente excluirlas de la liquidación provisional. Dentro del segundo procedimiento de comprobación limitada se instó un procedimiento distinto, como es el de comprobación de valores a resultas del cual se incrementó el valor de mercado de los inmuebles y con él el importe de las ganancias patrimoniales, lo que condujo a una segunda regularización y a una nueva liquidación que modificó la emitida en el primer procedimiento.

A este respecto, no compartimos la afirmación de la sentencia que comentamos en el sentido de que:

[...] las actuaciones posteriores no son distintas de las realizadas y especificadas en el primer procedimiento de comprobación limitada, pues ambos se refieren al IRPF 2009 y al incremento patrimonial declarado en relación con la transmisión de determinados inmuebles. La Administración se refirió a los mismos bienes y conceptos, disponiendo de la misma información en ambos casos. La Administración podía haber realizado una comprobación de valor de las fincas transmitidas si lo hubiera considerado necesario.

No se puede compartir, como decimos, esta conclusión porque, como luego precisaré, la comprobación de valores tiene como tal una idiosincrasia y naturaleza propias que la hace claramente distinguible y autónoma respecto de otras actuaciones de comprobación como son los requerimientos de información al obligado tributario que precisamente son las actuaciones que la Administración llevó a cabo en el primer procedimiento de comprobación limitada. El hecho de que esa comprobación de valores pudiera haber sido realizada por la Administración en el primer procedimiento no significa que la misma no pueda ser conceptuada como actuación distinta.

Es claro que la liquidación provisional dictada en el primer procedimiento «causó estado» respecto de los elementos de la obligación tributaria efectivamente comprobados a la luz de lo dispuesto en el artículo 140.1 de la LGT, y ello es así sin necesidad de invocar la doctrina de los actos propios y la confianza legítima. Y el requerimiento de información acerca de la documentación justificativa de las transmisiones inmobiliarias generadoras de las ganancias patrimoniales gravadas constituye una actividad de comprobación; pero el tantas veces citado artículo 140.1 se refiere concretamente a «actuaciones distintas» de las practicadas en el procedimiento anterior. La comprobación de valores mediante una tasación pericial puede calificarse, sin ningún género de dudas, como una actuación distinta.

En efecto, el procedimiento de comprobación de valores, regulado en los artículos 134 y 135 en conexión con el artículo 57 todos ellos de la LGT¹⁴ y que habitualmente tiene ca-

¹⁴ El desarrollo reglamentario se encuentra en los artículos 157 a 162 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

rácter auxiliar respecto de otros (normalmente comprobación limitada e inspección pero también de recaudación) al sustanciarse como un incidente dentro del procedimiento principal¹⁵, tiene una naturaleza propia que se concreta en actuaciones específicas de valoración de carácter técnico, en cualquier caso diversas de los requerimientos de información de datos con relevancia tributaria dirigidos al obligado tributario. De hecho, el artículo 117 de la LGT, al enumerar el elenco de funciones administrativas comprendidas dentro de la «gestión tributaria» (y no se olvide que el procedimiento de comprobación limitada se encuadra dentro de ese amplio concepto), distingue de manera muy clara «la realización de actuaciones de comprobación de valores» (letra g) para diferenciarla de «la realización de actuaciones de comprobación limitada» (letra h), por mucho que las primeras actuaciones puedan desarrollarse a modo de incidente dentro del procedimiento regulado en los artículos 136 a 140 de la LGT. Ese carácter autónomo que se predica de las actuaciones de valoración tiene igualmente su reflejo en el procedimiento de inspección, toda vez que los artículos 141 d) y 145.2 de la LGT las conceptúa como distintas de otras propias de los órganos inspectores en dicho procedimiento.

Aplicando alguno de los medios de valoración contemplados en el artículo 57 de la LGT, los valores comprobados por la Administración requieren de la existencia de los preceptivos informes periciales o la justificación de la metodología o el sistema de cálculo utilizado «que han de servir de base a la comprobación»; informes, metodología o sistemas de cálculo que, en línea con lo declarado por la Sentencia del TS de 26 de marzo de 2014 (rec. núm. 3191/2011 –NFJ070943–) «deben ser fundados, lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta [...]» porque

la justificación de dicha comprobación es una garantía ineludible; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no puede entenderse cumplida [...] si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o solo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven para cualquier bien. Por el contrario, la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y así aceptarlo, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los reputa equivocados o discutibles y, en tal caso, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho.

¹⁵ Sin perjuicio de que también pueda impulsarse como procedimiento autónomo de gestión tributaria. Ese carácter, más frecuente, de subprocedimiento se refuerza en la regulación actual de la comprobación de valores, pues la valoración no es impugnabile de manera autónoma, sino solo en la impugnación de la liquidación que habrá tomado en cuenta el valor fijado en la comprobación. (*Vid.*, con carácter general, Pérez Royo y Carrasco González, 2019, p. 314).

Tasación que, dicho sea de paso, promovió el obligado tributario en el litigio sobre el que se pronuncia la Sentencia del TS de 16 de octubre de 2020.

En definitiva, las propias características técnicas, intrínsecas a las actuaciones de valoración, y la necesaria incorporación al expediente de un informe emitido por un perito de la Administración o de una justificación técnica de los sistemas de cálculo utilizados, junto a las especificidades procedimentales previstas en los artículos 134 y 135 de la LGT, llevan a la conclusión de que la Administración realizó efectivamente «actuaciones distintas» en el segundo procedimiento de comprobación limitada. La cuestión controvertida, en el asunto de autos, radica en saber si a resultas de dichas actuaciones la Administración descubrió o no «nuevos hechos o circunstancias» en el sentido del artículo 140.1 de la LGT.

Porque lo verdaderamente relevante es que como consecuencia de dichas nuevas actuaciones no afloraron nuevos hechos o circunstancias distintos de los que fueron con anterioridad efectivamente comprobados si bien utilizando otros medios de comprobación, es decir, mediante actuaciones distintas. Lo que sí aconteció –y es la causa de que las liquidaciones impugnadas se anularan–, ya en el segundo procedimiento de comprobación limitada, fue que la Administración tributaria, a través de la comprobación de valores –a la que siguió la tasación pericial contradictoria que instaron los obligados tributarios– *alteró la calificación jurídica* de esos mismos hechos; lo cual infringe palmariamente el artículo 140.1 de la LGT por cuanto los efectos preclusivos se extienden a la calificación de los hechos y a la interpretación de las normas que a ellos se consideran aplicables. Y lo cierto es que no podía haber sucedido de otra manera habida cuenta de que la comprobación de valores, por mucho que sea una actuación distinta, no persigue la reconstrucción de unos hechos, sino la emisión de un juicio técnico sobre el valor que se correspondería en cada caso concreto con el concepto normativo de valor acuñado a efectos fiscales por la ley del respectivo tributo¹⁶, que en el asunto de la Sentencia del TS de 16 de octubre de 2020 era el «valor de mercado».

Conviene subrayar, en definitiva, que mediante una actividad de comprobación limitada o de inspección posterior pueden rectificarse hechos ante la aparición de unos nuevos que desmientan, modulen o completen los fijados en el primer procedimiento; pero lo que no es admisible es modificar las liquidaciones provisionales por la aplicación de distintos *criterios de derecho*, pues para ello es necesario ejercitar los procedimientos especiales de revisión, en particular la previa declaración de lesividad para la posterior impugnación en vía contenciosa¹⁷.

¹⁶ Vid. García Martínez (2006, pp. 73-74).

¹⁷ Por este motivo, merece una severa crítica que los efectos preclusivos se exceptúen expresamente de la reforma de la LGT efectuada por la Ley 34/2015 en relación con la documentación contable aportada voluntariamente por el obligado tributario. No existe ninguna razón objetiva para que la fijación de los hechos que se reflejan en la contabilidad y la calificación fiscal de los mismos puedan modificarse sin límites en una inspección posterior. Recordemos que el tercer párrafo del artículo 136.1 c) de la LGT dispone que

En este mismo sentido, el efecto preclusivo se extiende a la calificación de los hechos igualmente a *efectos sancionadores*. Así, en la Resolución de 1 de diciembre de 2009 del Tribunal Económico-Administrativo Central (RG 4635/2008 –NFJ037486–) se declara que:

Nada impide que la Inspección –como órgano con mayores competencias– inicie una nueva comprobación del mismo ejercicio y concepto tributario, máxime cuando la comprobación realizada por Gestión Tributaria era limitada mientras que la iniciada por aquella tenía carácter general; pero, «a efectos sancionadores», solo podrán ser incluidos en la instrucción del procedimiento sancionador consecuencia de esta última comprobación los hechos o infracciones que se pongan de manifiesto en este, pero no aquellos que al iniciarse este ya hubieran sido puestos de manifiesto en otro procedimiento de comprobación, ya que será de este procedimiento del que debe derivarse el correspondiente expediente sancionador.

Y es que para llegar a la calificación de los hechos el acto de liquidación provisional deberá estar fundamentado jurídicamente (art. 139.2 c) LGT) y dicha fundamentación motivadora de la resolución integra justamente el contenido de la «resolución expresa» que, a su vez, delimita el alcance de los efectos preclusivos. Lo que no puede hacerse es rectificar la liquidación para hacer valer un cambio de criterio sobre la aplicación de la norma; pues el acto de liquidación comprende tanto la fijación de los hechos como la declaración del derecho aplicable (Pérez Royo y Carrasco González, 2019, p. 271). Si la Administración pretende, en perjuicio del administrado, cambiar la calificación de los hechos o la interpretación de la norma, subyacentes al acto de liquidación, por entender que serían más ajustados otros criterios, deberá acudir al juez previa declaración de lesividad; y ello es así tanto si la liquidación es provisional como si es definitiva. Afirmamos esta conclusión, pese a la vacilante jurisprudencia del TS¹⁸ –si bien, conviene subrayar, en relación con hechos anteriores a la LGT vigente–, que ha admitido la rectificación de liquidaciones provisionales con base en errores de derecho, y que han llevado a cambiar la calificación de los hechos o la interpretación de las normas jurídicas aplicables; limitando la vinculación administrativa a la fijación de los elementos de hecho de las liquidaciones. Esta postura hoy no es asumible, al menos en el procedimiento de comprobación limitada, ya que «los fundamentos de derecho que motiven la resolución» (art. 139.2 c) LGT) constriñen las posibles liquidaciones ulteriores, sin perjuicio del descubrimiento de nuevos hechos resultantes de actuaciones de comprobación distintas (art. 140.1 LGT). La doctrina de los actos propios sería aplicable en este caso, pues un cambio de criterio en la calificación de los hechos o en la interpretación de las normas, a través de una liquidación posterior, supondría la aparición de una actuación posterior contradictoria que atentaría directamente contra el principio de seguridad jurídica y la protección de la confianza legítima.

«El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior [la contable] no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección».

¹⁸ Como con acierto señala Sesma Sánchez (2017, p. 91).

Por otra parte, la Sentencia del TS de 16 de octubre de 2020 invita, con el propósito de intentar averiguar el sentido último del artículo 140.1 de la LGT, a preguntarse si es posible otorgar a la «preclusividad» un sentido más amplio del que aparentemente se desprende del repetido precepto en aras de *limitar el número de liquidaciones provisionales* que pueda dictar la Administración tributaria, lo que está estrechamente relacionado con el supuesto deber que incumbe a la Administración de *agotar las facultades comprobadoras* que el ordenamiento atribuye a la Administración en el marco del procedimiento de comprobación limitada. Para Sesma Sánchez, no se trata solo de que la Administración deba motivar la aparición de nuevos hechos que resulten de actuaciones de comprobación distintas; a juicio de esta autora, si los hechos derivan de la misma actuación comprobadora –por ejemplo, otra comprobación limitada u otra verificación de datos–, no sería posible modificar de este modo la liquidación provisional inicial. Será necesario, además, que la Administración motive la condición de nuevos hechos «ignorados» en su momento para practicar la liquidación; porque lo que no sería admisible es que la Administración,

por desatender sus facultades comprobadoras, por no utilizar los medios de comprobación ya disponibles, conocidos y a su alcance, dicte liquidaciones provisionales a sabiendas de su provisionalidad y posponga, para un mejor momento, la verdadera comprobación de los elementos de la obligación tributaria¹⁹.

Se invoca en este sentido una importante sentencia TS²⁰ –citada igualmente en la resolución objeto de nuestro análisis–, en la que se declara que no se sostiene una interpretación literal de la expresión «“actuaciones distintas”», porque esos hechos novedosos solo pueden proceder de actuaciones que no se hubieran podido realizar en la comprobación limitada inicial...» y, habida cuenta de que corresponde a la Administración la carga de la prueba de que efectivamente se han realizado esas «actuaciones distintas», aquella deberá actuar con mayor rigurosidad a la hora de elegir el procedimiento tributario más apropiado para comprobar la correcta tributación derivada de un hecho imponible, a la vista de su naturaleza y de las facultades que puede desplegar en cada procedimiento²¹. La doctrina de los actos propios y la confianza legítima podría invocarse a este respecto a mayor abundamiento, en el sentido de atribuir a la primera liquidación provisional un contenido implícito que abarcara la fijación de todos los hechos que la Administración estuvo en condiciones de comprobar

¹⁹ A favor de ello, Sesma Sánchez (2017, pp. 85 y ss. y pp. 91 y ss.).

²⁰ Es la Sentencia del TS de 22 de septiembre de 2014 (rec. núm. 4336/2012 –NFJ055693–), que comenta Sesma Sánchez (2017, pp. 91-92).

²¹ Desde luego cabría dictar igualmente una nueva liquidación provisional, siguiendo a Sesma Sánchez (2017, pp. 92-93), cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme. O también cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento.

mediante un ejercicio completo por exhaustivo de sus facultades comprobadoras. A partir de esta premisa, cualquier liquidación (provisional o definitiva) posterior que se fundamentara en hechos que pudieron haber sido comprobados en el procedimiento anterior constituiría un acto contradictorio que, por ello, abriría el paso a la aplicación de aquella doctrina.

Como declaró la Sentencia de 24 de octubre de 2013 de la Audiencia Nacional (rec. núm. 274/2010 –NFJ052646–), la pérdida del efecto preclusivo exige determinada novedad y

esa novedad debe referirse a hechos o circunstancias sobrevenidas que alterasen en alguna medida relevante para la determinación del tributo de que se trate el *statu quo* precedente bajo el cual se efectuó la comprobación limitada [...], pero no a los hechos que *ex novo* descubra la Administración porque en el segundo procedimiento se hubiera esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad [...]. De no interpretarse así, quedaría frustrada la finalidad del precepto, que podría ser burlado fácilmente con solo escindir artificiosamente el objeto o alcance de la comprobación, articulando una suerte de «reserva de inspección futura» que impidiese la consumación de la «cosa juzgada administrativa».

Limitar el número de liquidaciones provisionales posibles, mediante la exigencia del agotamiento de las facultades comprobadoras en cada uno de los procedimientos de gestión (en especial los de verificación de datos y comprobación limitada), mejoraría el estatuto jurídico del contribuyente, al incorporar una garantía en un ámbito de un ordenamiento como el tributario donde nos encontramos, en la práctica, con una serie de procedimientos concatenados de comprobación y otro de inspección, siendo perfectamente posible que en relación con un mismo obligado tributario se sucedan las liquidaciones provisionales referidas a un mismo tributo y periodo impositivo.

De manera que las liquidaciones provisionales que se van dictando en cada uno de esos procedimientos no «causan estado» o, si se prefiere, son susceptibles con cierta facilidad de ser rectificadas o modificadas por la Administración tributaria en el curso de un procedimiento de comprobación o inspección posterior. Porque esas liquidaciones provisionales, pese a su carácter formalmente resolutorio o decisorio, en esencia no resuelven el fondo del asunto que se ventila en los procedimientos, por lo que difícilmente constituyen un precedente en sentido técnico. La situación de incertidumbre o «interinidad» que experimenta el ciudadano en los procedimientos tributarios es seguramente más acusada que en otras esferas de la actuación administrativa, razón por la cual la doctrina de los actos propios puede constituir un argumento adicional, aun reconociendo su naturaleza tópica, para controlar la actuación administrativa al objeto de aliviar esa inseguridad jurídica.

En el ámbito tributario es frecuente, por tanto, la contradicción objetiva entre actos distintos debida a la concurrencia de actuaciones sucesivas y diferenciadas entre sí. En los procedimientos de comprobación e inspección suele darse justamente esta situación, bien por la sucesión de liquidaciones provisionales de sentido diverso que reiteran compro-

baciones sobre los mismos elementos del tributo o bien por liquidaciones definitivas que desconocen cualquier tipo de preclusividad. Precisamente estas liquidaciones posteriores pueden alterar la fijación de los hechos, la calificación jurídica de los mismos o la interpretación de las normas aplicables.

Qué duda cabe de que la limitación del número de liquidaciones provisionales redundaría en beneficio de la situación jurídica de los contribuyentes, pues forzaría a la Administración tributaria a agotar las facultades de comprobación que la LGT le otorga en cada procedimiento de gestión. Esto significaría, en la práctica, reducir sensiblemente la discrecionalidad en el ejercicio de la potestad de comprobación, de forma que la Administración tendría que requerir a terceros toda la información con relevancia tributaria que la LGT le permite –que en el caso de la comprobación limitada solo está vedada a los movimientos financieros²²–; además, los órganos de gestión (o la Inspección, en su caso) tendrían un fuerte incentivo para examinar toda la documentación posible con relevancia tributaria –con excepción de la contabilidad en el citado procedimiento– lo que comprende la exhibición de «los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria [...] así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos»²³; y, por último, por lo que hace a la entrada en cualquier lugar donde haya pruebas sobre la realización del hecho imponible, aun cuando se encuentran bastante limitadas las facultades de comprobación en este aspecto, ya que las actuaciones han de desarrollarse por regla general en las oficinas administrativas, si se tratara de comprobación censales, aduaneras o relativas a métodos objetivos de tributación es posible que los funcionarios realicen actuaciones fuera de las citadas dependencias.

El salto cualitativo que representaría asumir con todas sus consecuencias la limitación de las liquidaciones provisionales sería de gran calado. Supondría, desde luego, ir mucho más allá de lo avanzado por la Sentencia del TS de 16 de octubre de 2020 y la doctrina que la sustenta. Porque en este caso hubo una comprobación de un concreto elemento de la obligación tributaria, en particular, de las ganancias patrimoniales generadas por la transmisión de determinados inmuebles. Esa comprobación se contrajo a solicitar, al propio obligado, documentación justificativa de los contratos y escrituras relacionados con las compraventas; pero no se instó por los órganos de gestión la comprobación de valores al amparo de

²² Artículo 136.3 de la LGT, sin perjuicio de que «podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria».

²³ Respecto de la contabilidad mercantil la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que modificó la LGT matizó, en el artículo 136.1 c) de la LGT que transcribimos, que:

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

los artículos 134 y 135 de la LGT. Ahora bien, defender la limitación de liquidaciones provisionales equivaldría, en este caso concreto, a sostener los efectos preclusivos aun en el supuesto de que la Administración no hubiera utilizado ninguna facultad de comprobación en relación con ese elemento de la obligación tributaria, habiendo estado en condiciones de hacerlo en la medida en que la LGT le habilita para ello y nada se lo impedía.

En la ya citada Sentencia del TS de 22 de septiembre de 2014 (rec. núm. 4336/2012 –NFJ055693–) nos encontramos ante un supuesto similar, ya que en el primer procedimiento de comprobación limitada se comprueba el «concepto impositivo» relativo a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en el impuesto sobre sociedades, si bien tal comprobación no fue completa, ya que se limitó a determinados elementos del inmovilizado eludiendo otras transmisiones con relevancia tributaria a efectos de la práctica de la citada deducción. Esta sentencia sostiene que el artículo 140.1 de la LGT impide que la Administración en un procedimiento de inspección ulterior pueda efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, rechazando la pretensión de la Administración de comprobar esas otras transmisiones por entender que los bienes sobre los que se había dispuesto tenían la naturaleza de existencias y no de inmovilizado, motivo por el que deberían quedar fuera del ámbito de aplicación de la deducción. En suma, en el procedimiento de inspección no se habían descubierto nuevos hechos o circunstancias que resultasen de actuaciones distintas de las realizadas en el anterior de comprobación, cuando en ese momento inicial la Administración, aun disponiendo de todos los datos, no atendió a los mismos. Pues bien, abogar por una limitación de liquidaciones provisionales más estricta de la que ahora mismo sostiene la jurisprudencia del TS equivaldría, por centrarlo en el supuesto objeto de esta sentencia, a sostener los efectos preclusivos aun en el supuesto de que la Administración no hubiera utilizado ninguna facultad de comprobación en relación con ninguna de esas transmisiones, es decir, con ese elemento de la obligación tributaria o «concepto impositivo» siguiendo la terminología del Alto Tribunal, habiendo estado en condiciones de hacerlo porque la propia disciplina del procedimiento lo permitía.

En línea de hipótesis podríamos hacernos la siguiente pregunta: ¿sería posible limitar a una sola liquidación provisional para cada contribuyente cuya situación tributaria fuera objeto de comprobación a través de los procedimientos de verificación de datos o de comprobación limitada? Esto ciertamente forzaría a la Administración a «agotar» sus facultades comprobadoras en cada uno de esos procedimientos a sabiendas de que solo la Inspección, una vez finalizado el procedimiento de comprobación limitada, estaría en condiciones de efectuar una nueva regularización a través de la modificación de la liquidación provisional y sin más límites que los derivados del artículo 140.1 de la LGT.

Desde luego, si la regulación de los procedimientos de gestión tributaria se acomodara al citado planteamiento, saldrían muy reforzados los principios de seguridad jurídica y de interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 CE). Pero hay que decir que ni de la jurisprudencia actual del TS ni de la LGT se extrae esta conclusión. Pues, para empezar, el artículo 133.2 de la LGT niega expresamente cualquier efecto preclusivo a las

liquidaciones dictadas en el procedimiento de verificación de datos²⁴; y en cuanto al de comprobación limitada la doctrina del Alto Tribunal que, en nuestra opinión, se ajusta a la letra y a la finalidad del artículo 140.1, circunscribe aquel efecto a los «conceptos impositivos» y periodos que en cada procedimiento hayan sido objeto de comprobación. Tales «conceptos impositivos» se identifican, en la doctrina del TS, con determinados elementos fácticos de la obligación tributaria a los que la ley reguladora de cada tributo otorga una regulación específica. En las sentencias anteriormente citadas, que se pueden tomar como ejemplo, esos conceptos estaban constituidos por «las ganancias y pérdidas patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» y la «deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en el Impuesto sobre Sociedades»; en torno a tales «conceptos impositivos» se desplegaron una serie de hechos –contratos, escrituras, movimientos financieros, afectación duradera de los bienes a la actividad empresarial en cuanto bienes del inmovilizado, etc.– que serán objeto de comprobación. El TS, respecto de esos conceptos, sí que exige un «agotamiento» de las facultades comprobadoras, aunque circunscrito a los periodos impositivos que delimiten el alcance temporal del procedimiento de comprobación.

En la Sentencia de 16 de octubre de 2020 se aprecia muy claramente cómo entiende el tribunal aquella exigencia de «agotamiento»: en el primer procedimiento de comprobación limitada se gira un requerimiento de información al obligado tributario para que aporte toda la documentación relativa a determinadas transmisiones generadoras de ganancias patrimoniales gravadas en el IRPF, suministrándose por aquel toda la información solicitada. La Administración no incluye en la liquidación provisional que finaliza el procedimiento la ganancia patrimonial declarada, por lo que hay que entender –en línea con lo declarado por la sentencia– que se estimó por los órganos de gestión que la situación tributaria respecto de ese «concepto impositivo» era conforme a derecho y, en consecuencia, no procedía regularizar. El TS rechaza tajantemente la interpretación formalista del tribunal de instancia que delimitaba los contornos de los efectos preclusivos en función del contenido de la resolución que ponía fin al procedimiento y no a las actuaciones de comprobación efectivamente desarrolladas durante el mismo²⁵; de forma que habiéndose comprobado las transmisiones inmobiliarias, si en la liquidación que regularizó la situación tributaria del obligado no había referencia alguna a las ganancias patrimoniales declaradas, debía lógicamente entenderse que la situación de ese elemento de la obligación era conforme a derecho. Posteriormente, en

²⁴ Constituyendo el de los efectos preclusivos unos de los aspectos más esperados en la regulación del procedimiento de gestión tributaria en la LGT de 2003, destaca el contraste entre los efectos preclusivos reconocidos por el artículo 140.1 a las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de comprobación limitada y la negación absoluta de tales efectos en el de verificación de datos –pues la verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma (art. 133.2 LGT)– cuando ambos procedimientos pueden dar lugar a actividades de comprobación en sentido estricto. (Vid. Sánchez Blázquez, 2004, p. 405).

²⁵ Es evidente, como con razón apunta la Sentencia del TS de 16 de octubre de 2020, que la interpretación del tribunal de instancia permitiría a la Administración comprobar varias veces un mismo elemento de la obligación tributaria con tal de que no se pronuncie de forma expresa sobre dicho elemento y sí sobre otros.

el segundo procedimiento de comprobación limitada la Administración vuelve a comprobar las transmisiones realizadas, si bien es cierto –frente a lo declarado por el TS– que mediante «actuaciones distintas», es decir, efectuando una comprobación de valores al amparo de los artículos 57 y 134 de la LGT. A resultas de tal comprobación se altera la calificación de los hechos al haber incrementado de acuerdo con el valor de mercado el valor declarado en el impuesto por las transmisiones inmobiliarias; lo relevante, en todo caso, es que no existe novedad alguna o, con otras palabras, no hay «nuevos hechos o circunstancias» que enerven los efectos preclusivos del artículo 140.1 de la LGT, al margen de que la Administración podía haber instado la comprobación de valores en el primer procedimiento y no lo hizo.

Pero conviene insistir que hasta ahí y solo hasta ahí llega la garantía contenida en el artículo 140.1 de la LGT que seguramente se queda corta en contraste con la legítima aspiración a unos procedimientos de gestión que «causaran estado» en un sentido más amplio, saliendo al paso de sucesivas comprobaciones sobre las mismas obligaciones tributarias. Como tempranamente señaló Hensel (1924, p. 155), la posibilidad de que los actos de liquidación puedan ser posteriormente modificados debe estar reconocida de forma expresa por una ley; añadiendo que:

En ese caso la ley debe tener en cuenta los siguientes criterios: cuanto mayor cuidado puso –o pudo tener– la Administración en la adopción de un acto administrativo, más intensa es su vinculación al contenido del acto dictado; del mismo modo que será más intenso el derecho del obligado tributario para que sea mantenida su posición jurídica previamente declarada.

Es de lamentar que los criterios que guiaron al legislador español fueran mucho menos estrictos que los que recomendaba el clásico alemán. Porque nada impide actualmente a nuestra Administración «trocear» los distintos elementos de las obligaciones tributarias y periodos impositivos que pueden ser objeto de los procedimientos de comprobación tributaria, iniciando distintos procedimientos –siempre, obviamente, dentro de los plazos de prescripción– sobre distintos elementos de la obligación tributaria. Yendo al caso de la Sentencia de 16 de octubre de 2020, si en el primer procedimiento no se hubieran comprobado las transmisiones inmobiliarias que dieron lugar a las ganancias patrimoniales declaradas, es claro que una comprobación posterior de aquellas en un segundo procedimiento de comprobación limitada no habría vulnerado el artículo 140.1 de la LGT. Que la Administración pueda libremente «trocear» las comprobaciones dictando sucesivas liquidaciones provisionales no habla precisamente a favor de la regulación de la LGT en este punto, al dejar en una situación de «interinidad» casi permanente a los obligados tributarios, lo que provoca inseguridad jurídica e indefensión.

Por ello, urge una reforma de la LGT que limite de manera efectiva el número de liquidaciones provisionales posibles en los procedimientos de gestión tributaria. Una reforma, en fin, que acote hasta cierto punto una de las características que distingue a los procedimientos tributarios de otros procedimientos administrativos y que consiste en su finaliza-

ción mediante actos que establecen derechos y obligaciones pero que no causan estado²⁶. Mientras que los actos que finalizan los procedimientos administrativos ponen fin a la vía administrativa y causan estado, en el derecho tributario, sin embargo, la situación es bien distinta porque los procedimientos finalizan normalmente con liquidaciones provisionales que pueden ser modificadas en un procedimiento ulterior, por lo que no causan estado. Ciertamente puede haber razones de peso para mantener la vigencia de las liquidaciones provisionales mediante el establecimiento de una «reserva de comprobación» a favor de la Inspección dada la mayor intensidad de control que tiene lugar en el procedimiento de inspección²⁷. Pero tampoco tiene sentido mantener la situación actual en la que, pese al reconocimiento de ciertos efectos preclusivos, resulta perfectamente posible la tramitación de tres o más procedimientos administrativos con contenido distinto, referidos a una misma obligación tributaria, siendo idéntico el sujeto pasivo y teniendo la misma finalidad todos los procedimientos²⁸. La jurisprudencia del TS que se enfrenta a esta problemática procura extender la garantía de los efectos preclusivos hasta donde legítimamente permiten la letra y el espíritu de la ley, pero no puede suplir todas las carencias e insuficiencias de que adolece la disciplina de los procedimientos tributarios diseñada por la LGT. Pues nuestro código tributario no exige a la Administración el agotamiento de las facultades comprobadoras respecto de todos y cada uno de los elementos de las obligaciones tributarias que delimitan el alcance de cada procedimiento.

4. Conclusiones

A la vista de todo lo expuesto cabe concluir que los efectos preclusivos que la LGT atribuye a las resoluciones expresas de la Administración tributaria que finalizan el procedimiento de comprobación limitada constituyen una de las cuestiones más polémicas que plantea la LGT en su aplicación cotidiana por los operadores jurídicos. El problema se sitúa en un marco más general referido al abuso que en ocasiones practica la Administración tributaria mediante la reiteración sucesiva de liquidaciones provisionales. Nadie duda de que este tipo de liquidaciones debe mantenerse como una pieza esencial del ordenamiento que regula la aplicación de los tributos; pero al mismo tiempo sería necesario limitar de una manera

²⁶ Como con razón advierte Marín-Barnuevo Fabo (2018, pp. 104-108).

²⁷ Así, Ruiz García (1987, p. 188) indica que:

[...] la circunstancia de que el presupuesto de hecho u otros elementos no puedan ser inmediatamente y suficientemente aclarados no debe implicar que la Administración renuncie al cobro de la deuda tributaria hasta tanto se produzca la clarificación definitiva, sino que debe ser liquidada e ingresada al menos la parte de la deuda tributaria sobre la que exista la suficiente certeza de que es debida.

²⁸ En este sentido, Marín-Barnuevo Fabo (2018, pp. 105-106), apuntando que la doctrina de los actos propios podría limitar las sucesivas modificaciones de las liquidaciones provisionales en distintos procedimientos de liquidación.

eficaz de lo que lo hace el artículo 140.1 de la LGT –y otros preceptos similares del mismo texto legal en relación con otros procedimientos– el número de liquidaciones provisionales que pueden dictarse en relación con una misma obligación tributaria y un mismo sujeto pasivo, máxime cuando los procedimientos a través de los que se tramitan esas liquidaciones persiguen el mismo propósito. Pese a los loables esfuerzos del TS por reforzar la seguridad jurídica en las relaciones de los contribuyentes con la Administración en este ámbito, esta sigue teniendo en su mano la posibilidad de trocear los distintos elementos de las obligaciones tributarias manteniendo, muchas veces sin necesidad, en una situación de interinidad e inseguridad permanentes a los obligados tributarios. A este resultado poco deseable se llega casi siempre porque los órganos de gestión o la Inspección no agotan, pudiendo hacerlo, las facultades comprobadoras que la LGT les atribuye en cada procedimiento.

Referencias bibliográficas

- Aníbarro Pérez, S. (2010). Procedimiento de comprobación limitada. En A. Menéndez Moreno (Dir.), *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*. Lex Nova.
- Arrieta Martínez de Pisón, J. (2018). La doctrina de los actos propios en el procedimiento de inspección. En D. Marín-Barnuevo Fabo, *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario*. Civitas-Thomson Reuters.
- Díez Sastre, S. (2008). *El precedente. Fundamento y eficacia vinculante*. Marcial Pons.
- Díez Sastre, S. (2018). La doctrina de los actos propios en el Derecho Administrativo. En D. Marín-Barnuevo Fabo, *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario*. Civitas-Thomson Reuters.
- García Martínez, A. (2006). *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*. Bosch.
- Hensel, A. (2005). *Derecho Tributario*. Marcial Pons (traducción a cargo de A. Báez
- Moreno, M. González-Cuéllar Serrano y E. Ortiz Calle, sobre la reimpresión de la tercera edición de 1933 publicada en 1986 por la editorial «Neue Wirtschafts-Briefe»).
- Mantero Sáenz, A. y Giménez-Reyna Rodríguez, E. (Coords.). (2005). *La Ley General Tributaria: antecedentes y comentarios*. Asociación Española de Asesores Fiscales.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2018). Las especialidades del Derecho Tributario y su proyección en la aplicación de la doctrina de los actos propios. En D. Marín-Barnuevo Fabo (Dir.), *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario*. Civitas-Thomson Reuters.
- Ortiz Calle, E. (2010). Procedimiento de verificación de datos. En AA. VV., *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*. Lex Nova.
- Ortiz Calle, E. (2018). La aplicación de la doctrina de los actos propios a las liquidaciones provisionales en el procedimiento



- de comprobación limitada. En D. Marín-Barnuevo Fabo, *La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario*. Civitas-Thomson Reuters.
- Peña Velasco, G. de la. (1996). La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123 LGT). *Impuestos*, 1.
- Pérez Royo, F. y Carrasco González, F. M. (2019). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. (29.ª ed.). Civitas-Thomson Reuters.
- Ruiz García, J. R. (1987). *La liquidación en el ordenamiento tributario*. Civitas.
- Sánchez Blázquez, V. M. (2004). Gestión tributaria. En C. Palao Taboada (Coord.), *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*. CEF.
- Sánchez Morón, M. (2003). Venire contra factum proprium non valet. *Documentación Administrativa*, 263-264.
- Sesma Sánchez, B. (2017). *La nulidad de las liquidaciones tributarias*. Aranzadi.