

## EFFECTOS PRECLUSIVOS: LO POCO GUSTA, LO MUCHO CANSA.

El artículo 140 de la Ley General Tributaria viene a disponer que, dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, 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.

Dada la legendaria perseverancia de la Administración Tributaria, interesa poner de manifiesto cuál es el alcance real de lo dispuesto en el artículo 140 de la LGT. En este sentido, ya lo puso de manifiesto el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 20 de febrero de 2013:

“(..)

Como ha señalado el TEAC, dicho precepto, en aras a la seguridad jurídica del contribuyente, **implica que una comprobación limitada previa produce efecto preclusivo respecto de lo ya comprobado, esto es, el objeto de dichas actuaciones parciales no puede ya regularizarse en un nuevo procedimiento de comprobación referido al mismo concepto y periodo impositivo ya comprobado, salvo que en la nueva actuación concurren las nuevas circunstancias o hechos descubiertos que exijan una nueva liquidación. Para que la comprobación previa produzca el efecto de cierre es necesario que exista una resolución expresa que ponga fin a la misma, pronunciándose acerca de la corrección o incorrección (en su caso, con la correspondiente regularización administrativa) de la declaración impositiva comprobada**, resolución existente en el presente caso que dio lugar a una liquidación administrativa firme. El precepto transcrito es aplicable tanto a las actuaciones realizadas por los Órganos de Gestión Tributaria como ocurre en el presente el caso, como a las de la Inspección, tal y como aclara el art 141 h) de la Ley General Tributaria al establecer entre las competencias de la Inspección: "La realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta Ley".

De conformidad con lo expuesto, **podemos afirmar que sólo podrá afirmarse el efecto preclusivo** de las actuaciones de comprobación abreviada llevadas a cabo por la Dependencia de Gestión Tributaria, tal y como pretende la entidad reclamante, si se cumplen las previsiones del artículo 140 antes reproducido para que pueda darse el mismo, y que son:

a) **Que la nueva regularización se efectúe en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior**, según el cual la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, "...a) la obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación".

b) **Que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.**

Es decir, **que la comprobación limitada de una obligación tributaria puede abarcar únicamente alguno o algunos de sus elementos, sin que el efecto preclusivo de la misma pueda predicarse respecto de elementos que no se han incluido en la misma, y de cuyo examen pueden resultar nuevos hechos o circunstancias.**

(...)"

En este mismo sentido, localizamos la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2014:

"(...)

*A la vista de esta disciplina alcanza todo su sentido la prohibición contenida en el artículo 140.1, vedando a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, «salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución».*

**Es designio, pues, del legislador que lo comprobado (o inspeccionado) limitadamente, y que ha dado lugar a una liquidación provisional, no pueda ser objeto de nueva regularización [para las inspecciones limitadas o parciales y sus liquidaciones provisionales, véanse los artículos 141.h) y 148], con la excepción expresada de que se obtengan nuevos hechos en actuaciones distintas de las que fueron objeto de la comprobación limitada. Este concepto, el de "actuaciones distintas", sólo 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 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 o a disposición de la Administración. Siendo así, lleva toda la razón la Sala de instancia cuando, en el segundo fundamento jurídico de su sentencia (antepenúltimo párrafo), afirma que 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 propias jueces a quo subrayan, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (artículo 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 sólo 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.***

(...)"

Para que tengan lugar los efectos preclusivos a los que se refiere el artículo 140.1 de la LGT es necesario el cumplimiento de una serie de requisitos:

- que la comprobación previa haya finalizado con una resolución expresa en la que se pronuncie sobre la corrección o incorrección (con la correspondiente regularización en este caso).

- que la nueva comprobación tenga por objeto la misma obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la primera comprobación.

Aún cumpliéndose estos requisitos, la Administración podrá efectuar una nueva regularización sobre lo ya comprobado en el caso de 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.

Por tanto, cuando Hacienda reitera en comprobar algo que ya comprobó deberán tenerse en cuenta la concurrencia de estas notas para determinar si se encuentra habilitada para ello

Salvo mejor opinión

