

La Comprobación “Ilimitada”

Nos hemos permitido la licencia de referirnos al Procedimiento regulado en los Art.136 y siguientes de la LGT, con esa descriptiva denominación que responde, posiblemente, a un juicio de valor al calificar, en este punto, la relación Administración Tributaria-Contribuyente, desde la perspectiva de la primera y a la que, a continuación, nos vamos a referir.

El procedimiento de Comprobación Limitada supuso, en su día, una de las principales innovaciones aparecidas en el marco regulatorio y competencial de los procedimientos de gestión tributaria establecido por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria frente a la antigua Ley 230/1963, teniendo sus antecedentes en la denominada “Comprobación Abreviada” que fue introducida en nuestro sistema fiscal con la reforma de la Ley 25/1995. Si realizamos una comparación de dicho procedimiento con el tradicional de inspección observaremos, con relación a aquél, que está, fundamentalmente, caracterizado por una serie de restricciones en cuanto a las intervenciones que pueden realizarse en el transcurso de las actuaciones que lo componen.

Tal es así, que la Ley General Tributaria no va a establecer una limitación en función a la finalidad de sus actuaciones (la comprobación de “hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria”) pero si lo va a realizar en relación con las “actuaciones” propiamente dichas que pueden realizarse para la consecución del mencionado propósito aludiéndose, de modo expreso y taxativo, entre otras, a la exclusión del examen de la contabilidad mercantil.

De esta forma general, y en virtud de este procedimiento, los órganos de gestión están autorizados para la realización de las labores de verificación de hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria y, en consecuencia, para llevar a cabo actuaciones encaminadas a tal comprobación, incluido el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria, cualquier otro libro, registro o documento oficial, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificantes de las operaciones incluidas en dichos, libros, registros o documentos, quedando excluido únicamente el examen de la contabilidad mercantil.

Resulta en la práctica muy usual la apertura de este tipo de Procedimientos de Comprobación Limitada en la que, como punto de partida, se establece una especie de “motivación” que podríamos calificar de genérica, y en virtud de la cual se alude a la “detección de ciertas incidencias” que, evidentemente, no se concretan en este momento procedimental, y darían lugar o de alguna forma “justificarían” la apertura de actuaciones.

Normalmente, dichas incidencias suelen derivar de información suministrada por terceros (vulgarmente conocidas como “cruce de datos”, informaciones derivadas del modelo 347 por ejemplo o de cualquiera otras que, de un tiempo a esta parte, inundan nuestro Sistema Tributario) y, que para su comprobación, se daría lugar a un requerimiento de aportación de los Libros Registros (Facturas emitidas, Facturas recibidas y Bienes de Inversión) usualmente y en principio, relativos a un solo ejercicio e impuesto determinado. Adicionalmente, suele añadirse, que dichas incidencias observadas lo son en el sentido de constatar que los datos que figuran en los Libros

registros han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones presentadas y que las facturas reúnen los requisitos formales correspondientes. Como podemos observar, un cúmulo de generalidades y, si se nos permite, inexactitudes por cuanto, por un parte, es extremadamente extraño en la actualidad que haya diferencias entre lo consignado en los Libros y las declaraciones presentadas y, por otro, en este primer momento no suelen pedirse ningún tipo de documentos contables cuestión, esta última, que en algunos casos se realizará en un momento posterior; una vez se ha procedido al análisis y verificación de dichos Libros Registros.

Este doble carácter “ab initio” (amplitud e incorrección) al que aludimos, entendemos, se enmarcaría con la finalidad de obtener por parte de la Administración un margen de actuación lo más amplio posible y que le permita, en un momento posterior, sustentar las exigencias normativas establecidas, al menos formalmente, y tendentes a garantizar la no indefensión del contribuyente. Bien es cierto que, normalmente, y analizados los datos que han sido aportados, si se realiza una motivación más concreta y detallada de las incidencias encontradas en la fase de “propuesta de resolución”. Debemos destacar que es en esta fase, cuando la Administración suele establecer el alcance real del procedimiento, añadiéndose que se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas.

Dicción esta última que, reiteramos, nos lleva de nuevo y en nuestra opinión a consideraciones meramente formales y que sólo tendrían por objeto dejar un procedimiento, de alguna manera, latente (“ilimitado”). Como podemos ver, y partiendo de la base de un cumplimiento completo y exacto por parte del obligado tributario en relación con la “solicitud” efectuada y, por ende, teniendo la Administración todos los elementos de juicio para realizar la regularización correspondiente (si procediese), consideramos cuestionable el hecho de que la Administración procediese a realizar una nueva regularización por cuanto nos situaríamos en el ámbito de la obligación tributaria, sus elementos y ámbito temporal objeto de la comprobación ya efectuada lo que, incluso, excluiría un procedimiento de inspección. Todo ello, evidentemente, con la salvedad que apareciesen “nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución” (Art.140 Ley 58/2003) y que deberían ser acreditadas, en nuestra opinión, por la Administración a la hora de justificar la existencia de esos presupuestos de actuación.

En definitiva, entendemos, que la aportación realizada por el contribuyente de los Libros registro debidamente cumplimentados pondría de manifiesto, al menos indiciariamente, el que la Administración, independientemente de que realice una regularización o se pronuncie sobre ellos de modo expreso, tuvo la posibilidad de hacerlo pues contaba con todos los elementos de valoración precisos para efectuarla, lo cual excluiría la apertura de otros procedimientos del carácter mencionado anteriormente. Conclusión esta que derivaría del principio de “íntegra regularización”, que informa y debe aplicarse a las actuaciones de comprobación ya tengan éstas un alcance limitado o una naturaleza general.

Salvo mejor opinión en Derecho.