



Antonio Benítez Ostos

Socio Director de Administrativando Abogados, despacho de abogados especialista en derecho administrativo.



TIEMPO DE LECTURA: 5 MIN
Publicado 23/12/2023 00:15

COMENTAR

CONVERTIR A PDF

Master in Football Law

- Pionering program in football law
- Taught by more than 50 active professionals
- High level professional internship

Get your talent trained by the best.

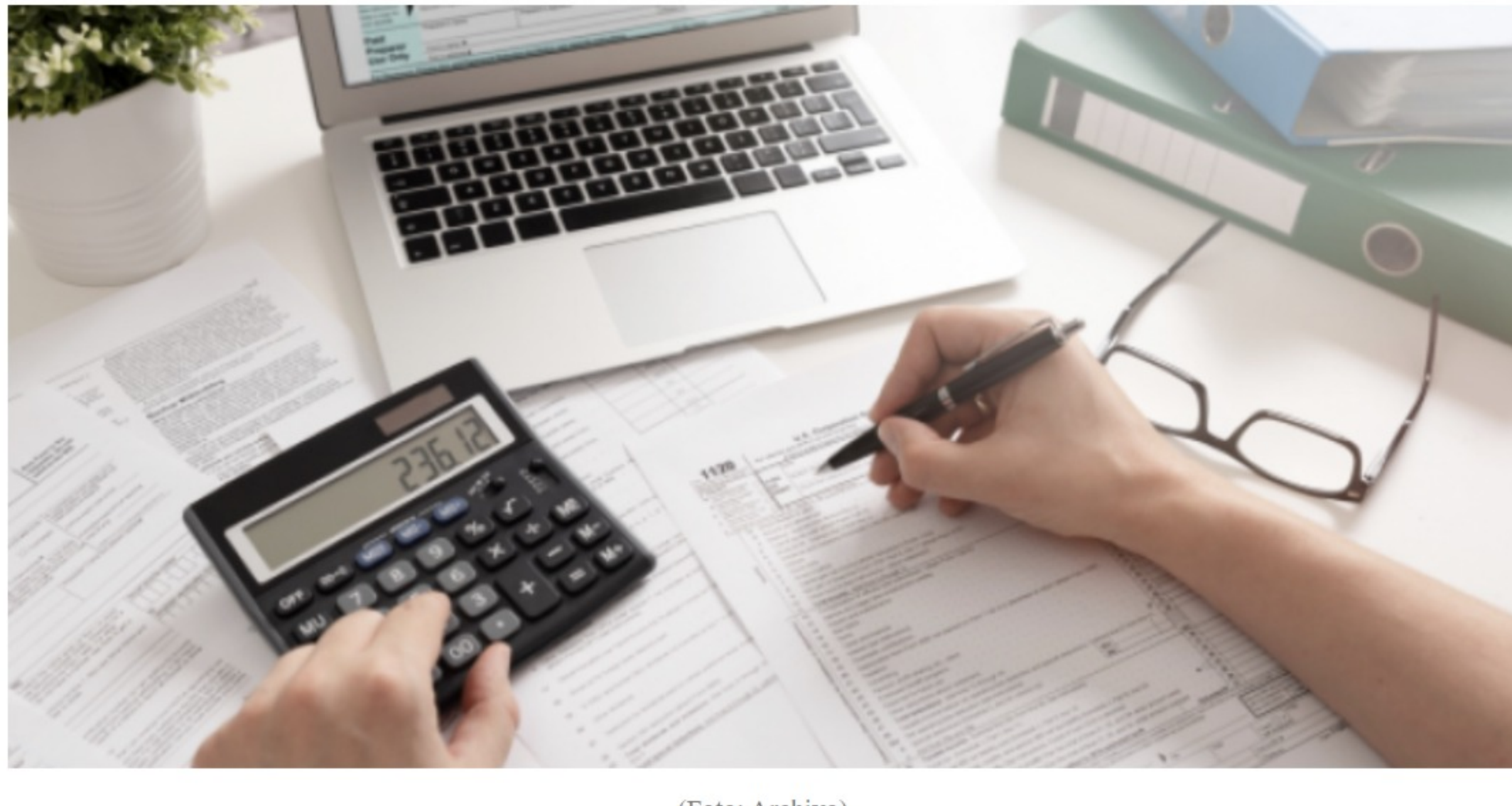


ITI Sports Institute
in collaboration with
AIAF

TRIBUNAL SUPREMO

Alcance de las actuaciones de comprobación limitada

Se analiza la determinación del momento temporal en el que puede producirse la ampliación del procedimiento en las actuaciones de comprobación limitada



(Foto: Archivo)

En los últimos tiempos, venimos apreciando en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, una clara tendencia en pro del administrado, y concretamente del contribuyente, en los procedimientos tributarios que terminan finalmente en casación.

Ya hemos comentado en este espacio, diversas resoluciones judiciales que vienen en la línea expuesta a reprochar determinadas actuaciones de la Administración que vulneran derechos esenciales en el procedimiento administrativo y que cobran especial relevancia.

Un nuevo ejemplo lo constituye la Sentencia que queremos comentar hoy, dictada el pasado 5 de diciembre por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso administrativo del Alto Tribunal.

El objeto del presente recurso de casación, lo constituye la **sentencia dictada el 18 de marzo de 2022 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía**, sede en Sevilla, que desestimó el recurso núm. 248/2020, **en materia de derecho fiscal** – tributario, concretamente, del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

El caso planteado fue el siguiente: el contribuyente, tras recibir un primer requerimiento por el que se le comunicaba un procedimiento de comprobación limitada, recibe a posteriori, trámite para alegaciones, y propuesta de liquidación provisional, por la cual se procedía a ampliar el inicial alcance del procedimiento de comprobación limitada.

Es decir, originariamente se había dado inicio a un procedimiento de comprobación limitada con un alcance concretamente determinado, y posteriormente, **se ampliaba dicho alcance**, coincidiendo con el traslado de la propuesta de liquidación.

La Sentencia de Instancia, de fecha 18 de marzo de 2022, partiendo de que la infracción de una regla de procedimiento no acarrea por sí sola la anulación de los trámites correspondientes, salvo que la misma se traduzca una garantía esencial del administrado o su omisión desnaturalice por completo el procedimiento, consideraba que, **el actor no había sufrido indefensión porque conservaba intacto su derecho a alegar**.

La cuestión que se plantea ante el Tribunal Supremo, resulta ser: “determinar si, para garantizar los derechos del contribuyente que le reconocen los artículos 34.1.ñ) y 137.LGT, **la Administración tributaria puede ampliar el alcance de sus actuaciones comunicándolo únicamente con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones** o, por el contrario, es asimismo pertinente y legalmente válido, efectuar la ampliación del alcance comprobatorio de manera coetánea a la apertura del plazo de alegaciones.”



En este sentido, el contribuyente traía a colación una **Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2022**, para justificar que:

- La ampliación del alcance del procedimiento de comprobación **limitada por parte de Hacienda**, sólo puede efectuarse «con carácter previo» y no «con carácter simultáneo» a la apertura del plazo de alegaciones, todo ello conforme a una interpretación gramatical del artículo 164.1 RGAP.
- La ampliación del alcance del procedimiento al mismo tiempo -no con carácter previo- de la propuesta de liquidación y apertura del trámite de alegaciones no es una mera irregularidad no invalidante, sino **una infracción sustantiva de la letra y espíritu de la ley**.
- En garantía de los derechos del contribuyente de los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT, y al margen de toda otra consideración, es nulo el acto final del procedimiento de gestión de comprobación limitada en el que se haya acordado esa ampliación en momento simultáneo o posterior a la comunicación de la concesión del plazo para puesta de manifiesto y para alegaciones a la propuesta de liquidación.

Frente a ello, la Abogacía del Estado entiende que no es de aplicación la referida doctrina de la Sentencia de 3 de mayo de 2022, pues no existió una ampliación propiamente dicha del procedimiento de comprobación limitada; manifestando además, que no pudo existir indefensión en este caso, porque **el contribuyente supo desde el inicio que la administración estaba cuestionando los gastos que se estaba deduciendo de su actividad**. Finalizaba la Abogacía del Estado solicitando la matización de la doctrina del 3 de mayo de 2022, para resolver casos como el presente.

Pues bien, comienza el Supremo, negando la razón a la Abogacía del Estado que afirmaba que no era de aplicación la doctrina anterior al presente caso y expone lo siguiente:

El artículo 137.2 LGT que encabeza la regulación de este procedimiento, refuerza la garantía general del artículo 34.1.ñ) LGT: **«el inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación** que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones».

Además, el art. 164.1 del Real Decreto 1065/2017, 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 (RGAT), expresa lo siguiente:

«[...] Con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria podrá acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario [...]».

Crítica nuestro más alto Tribunal que la Sala de instancia, interprete extensivamente este precepto reglamentario, señalando que donde la norma preceptúa que la ampliación se produzca «con carácter previo», **permite también que esa ampliación lo sea «con carácter simultáneo»**.

La expresión «con carácter previo» que contiene el artículo 164 no admite otra exégesis que la gramatical -artículos 3.1 del Código Civil y 12.2 de la LGT-, teniendo en cuenta que se trata de dar sentido, para garantizarlo, a un derecho subjetivo del obligado tributario reconocido en la Ley.

Según la RAE, «previo» es «anticipado, que va delante o que sucede primero». Previo y simultáneo son términos incompatibles entre sí, atendiendo, ahora, a la acepción semántica que emplea el precepto.



(Foto: Archivo)

Además, y como razona el Tribunal, la adopción de una ampliación, considerada como tal por la propia Administración, al mismo tiempo -no antes- y con ocasión de poner de manifiesto el expediente y de dar audiencia, en el mismo acto, sobre una propuesta de liquidación, no se limita a ser una mera irregularidad no invalidante, como sostiene la Sala de instancia y alega también el Abogado del Estado, porque **la infracción del artículo 164 RGAT no supone un defecto formal o procedimental, no es un vicio de forma, sino una infracción sustantiva de la letra y el espíritu de la ley formal**, incluso del propio texto reglamentario que, al exigir el carácter previo, excluye cualquier ampliación que no lo fuera.

Desde esta perspectiva, lo previo no puede abarcar lo simultáneo, pues ambas nociones no sólo son distintas, sino incompatibles. En otras palabras, estaríamos en el ámbito del artículo 48.1 de la Ley 29/2015, que dispone expresamente: “son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder».

Por tanto, el Tribunal Supremo, concluye: «en garantía de los derechos del contribuyente reconocidos en los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT, y al margen de toda otra consideración, **la Administración tributaria solo podría ampliar el alcance de sus actuaciones de comprobación limitada, con motivación singularizada al caso, en el caso de que lo comunicara con carácter previo** -no simultáneo, ni posterior- a la apertura del plazo de alegaciones, siendo nulo, por lo tanto, el acto final del procedimiento de gestión de tal clase en que se haya acordado esa ampliación en momento simultáneo, o posterior, a la comunicación al comprobado de la concesión del plazo para puesta de manifiesto y para efectuar alegaciones a la propuesta de liquidación».

En consecuencia, el caso examinado termina con la sentencia de instancia y los actos administrativos recurridos, sin costas.



TEMAS RELACIONADOS: #ACTUACIONES #ALCANCE #AMPLIACIÓN #ANÁLISIS #COMPROBACIÓN LIMITADA #MOMENTO TEMPORAL #PROCEDIMIENTO

Recomendado por @utbrain

