

La ampliación del alcance de las actuaciones de comprobación limitada

El Tribunal Supremo ha establecido jurisprudencia reiterada y estricta sobre la imposibilidad de comunicar la ampliación del alcance de las actuaciones de comprobación limitada de manera simultánea a la notificación del trámite de alegaciones.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Consejera académica de GA_P

Sobre la ampliación del alcance de las actuaciones de comprobación limitada se ha pronunciado de manera reiterada en los últimos años el Tribunal Supremo, existiendo jurisprudencia asentada al respecto y, en particular, sobre el momento en que puede producirse dicha ampliación y los efectos derivados de una comunicación extemporánea al contribuyente afectado por la comprobación. La doctrina fijada a tal efecto, y actualmente vigente, fue establecida en la sentencia de 3 de mayo de 2022 (recurso

de casación núm. 5101/2020) y ha sido reiterada en sentencias posteriores, de 5 de diciembre de 2023 (recurso núm. 6996/2022), 17 de septiembre de 2024 (recurso núm. 2763/2022) y la más reciente, de 30 de septiembre de 2024 (recurso núm. 4117/2023).

Al hilo de las referidas sentencias, resulta de interés recordar la doctrina asentada sobre la cuestión, pero también la distinta casuística que ha dado lugar a los citados recursos de casación resueltos por el Tribunal Supremo, de los

que se desprende un claro enfoque garantista, por parte de dicho Tribunal, de los derechos de los contribuyentes.

La cuestión abordada por el Tribunal Supremo en todas estas sentencias, en la que se considera que concurre el correspondiente interés casacional, es común en todas ellas y consistía en determinar «si, para garantizar los derechos del contribuyente que le reconocen los artículos 34.1.º 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».

El supuesto de hecho común a todos los recursos es la existencia de un procedimiento de comprobación limitada, iniciado conforme a lo previsto en el artículo 137 de la Ley General Tributaria, en el que, con ocasión de la notificación al contribuyente del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación, se procedía a ampliar el alcance de las actuaciones con distinta fórmula. El marco normativo de referencia lo constituyen los siguientes preceptos:

- El artículo 34 de la Ley General Tributaria, referido a los derechos y garantías de los obligados tributarios, que reconoce, en su apartado 1.º, el derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección, sobre la naturaleza y alcance de estas.
- El artículo 137.2 de la Ley General Tributaria, referido al inicio del procedimiento de comprobación limitada, que refuerza la garantía general prevista en el artículo 34.1.º antes referido, al establecer que dicho

inicio deberá notificarse al obligado tributario «mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas».

- El artículo 164.1 del 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, el RGAT), referido a la tramitación del procedimiento de comprobación limitada, en el que se establece que (el subrayado es nuestro) «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.»

Con referencia al citado marco normativo, la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2022, en la que se aborda por primera vez por dicho Tribunal la legalidad de la ampliación del alcance de las actuaciones de comprobación limitada, en los términos descritos, establece la siguiente doctrina, que resumimos de manera sucinta:

- La expresión “con carácter previo” contenida en el artículo 164.1 del RGAT no admite otra interpretación que la gramatical, teniendo en cuenta que se trata de dar sentido y garantizar un derecho del obligado tributario reconocido en la ley. El Tribunal Supremo adopta una interpretación literal y estricta de la norma considerando, por tanto, que la interpretación llevada a cabo por la Administración y por la propia sala de instancia al aceptar que la comunicación de la ampliación del alcance de las actuaciones pueda tener lugar de manera simultánea a la apertura del plazo de alegaciones

La limitación temporal de la ampliación del alcance de las actuaciones de comprobación limitada

(esto es, en la propia comunicación de la propuesta de liquidación), contraviene el precepto reglamentario.

- Esta infracción del artículo 164 del RGTA no se limita a ser una mera irregularidad formal o procedimental no invalidante, sino que se considera por el Alto Tribunal como una infracción sustantiva «de la letra y el espíritu de la ley formal», lo que sitúa dicha infracción en el ámbito del artículo 48.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y no en el del apartado 2 de dicho precepto. En este sentido, al exigir la norma que la comunicación de la ampliación del alcance se produzca “antes de” y no de manera simultánea al trámite de alegaciones, «la mera confusión procedimental es *per se* una fuente directa e inmediata de indefensión», lo que determina la nulidad del acto resultante de las actuaciones.
- El hecho de que la ampliación anunciada y acordada por la Administración, al amparo del artículo 164 del RGAT, no responda a las características o notas de una ampliación en sentido propio, o no tenga reflejo en el acto final -de liquidación y, en su caso, apertura de expediente sancionador- no afectan a la nulidad de dicho acto, al basarse en una infracción que contradice de manera frontal el tenor literal del artículo 164.1 del RGAT.

La sentencia de 5 de diciembre de 2023 reitera el mismo pronunciamiento. Cabe destacar,

con relación a la misma, que en el caso objeto de recurso, el Abogado del Estado alegó que la doctrina establecida en la anterior sentencia de 3

de mayo del mismo año no resultaría aplicable al caso, en la medida en que, en el supuesto de autos, a pesar de la referencia a la ampliación del alcance incluida en la comunicación del trámite de alegaciones, no habría existido una ampliación propiamente dicha de las actuaciones de comprobación. Se alegaba así que para constatar si había habido o no ampliación se debía estar al contenido material de la actuación y que, en todo caso, no se apreciaba en el supuesto de autos ninguna circunstancia determinante de la existencia de un vicio de nulidad, conforme a lo previsto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria y el artículo 48.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Frente a dicha argumentación, el Tribunal Supremo reproduce su doctrina establecida en la sentencia de 3 de mayo de 2023, considerando íntegramente aplicable la misma al supuesto de autos.

Por su parte, la sentencia de 17 de septiembre de 2024 se dicta con el mismo contenido doctrinal, al producirse el allanamiento de la Abogacía del Estado ante la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo sobre la cuestión, en las sentencias ya citadas.

Finalmente, en la sentencia de 30 de septiembre de 2024, vuelve a abordarse la misma cuestión si bien, en este supuesto, a pesar de reconocer el Abogado del Estado la doctrina jurisprudencial existente, se alega que la controversia es distinta, en tanto se considera probado que, pese a la manifestación incluida en la comunicación del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación acerca de la ampliación del alcance de las

actuaciones, dicha ampliación no habría tenido lugar, pues no se habría producido ninguna variación en cuanto al objeto y medios de las actuaciones, de tal forma que «la expresión “procediéndose ahora a ampliar dicho alcance”, que recoge la propuesta de liquidación, no es sino un lapsus o un mero error material en la redacción, “poco pulcra”(…)» . En dichas circunstancias, a juicio de la Administración y de la propia sala de instancia, no se habría producido infracción alguna de los artículos 34.1.ñ) de la Ley General Tributaria y 164.1 del RGAT.

Frente a dicho razonamiento, la posición del Tribunal Supremo es firme y categórica al considerar plenamente aplicable al caso su doctrina y declarar nuevamente que, en garantía de los derechos del contribuyente reconocidos en los artículos 34.1.ñ) y 137 de la Ley General Tributaria, la Administración solo podrá ampliar el alcance de las 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.»

Como adelantábamos al inicio, la doctrina establecida por el Tribunal Supremo sobre la cuestión, y su aplicación a los distintos casos objeto de recurso, refleja una posición claramente garantista de los derechos de los contribuyentes. Cabe resaltar asimismo que, si bien no se aborda en detalle esta cuestión al no ser la misma objeto de los recursos, se infiere un cierto cuestionamiento por el Alto Tribunal de la legalidad de la propia disposición reglamentaria, al indicar el Tribunal Supremo en todas las sentencias citadas que la norma contenida en el artículo 164.1 del RGAT no cuenta con habilitación legal expresa ni tácita, lo que podría abrir la vía a la impugnación de cualquier ampliación del alcance de las actuaciones de comprobación limitada posterior a su inicio.