

La ampliación de las actuaciones inspectoras a raíz de información obtenida en el procedimiento en curso

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 20 de octubre del 2025, establece como criterio que la documentación e información con trascendencia tributaria obtenida lícitamente en el curso de un procedimiento inspector podrá ser utilizada para regularizar, en su caso, los ejercicios a los que se amplíe el alcance o extensión de las actuaciones.

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

En el curso de las actuaciones inspectoras, es frecuente que la Inspección solicite al contribuyente información o documentación que, en apariencia, no guarda relación con el objeto de tales actuaciones —de conformidad con el alcance y extensión de éstas— comunicado con el inicio del procedimiento inspector. En esa situación, la disyuntiva a la

que se enfrenta el contribuyente es la siguiente: o bien se niega a aportar dicha información, razonando que la información requerida no guarda relación con el objeto de las actuaciones, o bien aporta la información requerida con la garantía —y tranquilidad— de que cualquier aspecto de trascendencia tributaria que revele dicha información no podrá ser regularizado por no formar parte del alcance y

extensión de las actuaciones. Cualquiera de las dos respuestas del contribuyente puede determinar que la Inspección acuerde la ampliación del alcance o extensión del procedimiento inspector.

Existe otra situación que linda con la anterior, y es aquella en la que la *Inspección solicita información o documentación relacionada con la obligación tributaria objeto del procedimiento* —por tanto relativa al alcance y

años 2018 y 2019, se examinaron determinados ingresos, y la Inspección verificó que éstos también tenían trascendencia en el impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2018 y 2019 —ejercicios que no estaban incluidos en la extensión de las actuaciones inspectoras—. Sobre la base de lo anterior, la Inspección puso de manifiesto, en diligencia de 28 de julio del 2022, que aquellos ingresos podrían considerarse ganancias patrimoniales no justificadas en el impuesto sobre la renta de

las personas físicas de los ejercicios 2018 y 2019. La Inspección reveló así que estaba analizando y comprobando la documentación recibida en relación con una obligación tributaria (el impuesto sobre la renta de las personas físi-

Cabe ampliar el alcance o extensión de las actuaciones a raíz de las pruebas lícitamente obtenidas

extensión de las actuaciones comunicado—, *pero a partir de la cual pueden revelarse hechos con trascendencia en otras obligaciones tributarias*. Esta situación es la que aborda el Tribunal Económico-Administrativo Central en una reciente resolución del 20 de octubre del 2025, dictada en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio número 00/00263/2025, interpuesto por el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En dicho supuesto, se iniciaron actuaciones inspectoras frente a un contribuyente por el concepto del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) en el ejercicio 2020 y del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de los periodos trimestrales comprendidos en los ejercicios 2018 a 2020. A la vista de la información sobre los movimientos en cuentas bancarias aportada en relación con el impuesto sobre el valor añadido de los

cas del 2018 y del 2019) que no formaba parte del objeto del procedimiento, si bien fue con posterioridad cuando, el día 5 de diciembre del 2022, el inspector jefe autorizó la extensión de las actuaciones inspectoras a la mencionada obligación tributaria, lo que comportó finalmente la regularización del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente a los ejercicios 2018 y 2019 sobre la base de aquella información bancaria analizada.

Frente a la liquidación y sanción dictadas, el interesado interpuso una reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, quien dictó una resolución en que apreciaba que la información bancaria estuvo bien requerida, habida cuenta de que estaba relacionada con las actuaciones en materia del impuesto sobre el valor añadido del 2018 al 2020 objeto de las actuaciones. Ahora bien, el Tribunal Regional consideró que *el órgano actuante «no debió utilizar la misma a efectos de practicar la regularización que*

procediese en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2018 y 2019 sin haber sido expresamente autorizado para ello», habida cuenta que la autorización del inspector jefe para extender las actuaciones al impuesto sobre la renta de las personas físicas del 2018 y del 2019 fue posterior al análisis realizado por el órgano actuante.

Así, a la vista del recurso de alzada presentado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la cuestión que el Tribunal Central se plantea es «si la documentación obtenida lícitamente por la Administración en el seno de un procedimiento de comprobación de un determinado tributo y periodo impositivo puede ser utilizada para regularizar una obligación tributaria y/o periodo distintos no comprendidos en el alcance inicial del procedimiento»; esto es, si cabe ampliar la extensión del procedimiento inspector a la luz de los hallazgos del expediente.

El Tribunal Central, tras la cita de la normativa de aplicación, y en particular considerando el artículo 178.5 del reglamento de aplicación de los tributos (RGAT) aprobado mediante el Real Decreto 1065/2007, establece como criterio que «*[l]os datos, informes, documentos y antecedentes con trascendencia tributaria obtenidos lícitamente por la Administración tributaria en el curso de un procedimiento inspector pueden ser utilizados por el órgano que haya realizado las actuaciones para la regularización, en su caso, de los ejercicios a los que posteriormente se amplíe el alcance o extensión del procedimiento*». Los motivos que aduce el tribunal para alcanzar dicha conclusión son los siguientes:

a) En primer lugar, indica que, «aunque que se produzca una modificación del alcance o la extensión del procedimiento ins-

pector una vez iniciado, el procedimiento inspector sigue siendo único», en alusión al plazo máximo de duración. Y, si el procedimiento es único, considera el tribunal que «no parece jurídicamente razonable establecer limitaciones al uso» de las pruebas dentro del mismo procedimiento por el hecho de que éstas se hayan obtenido previamente al acuerdo de extensión de las actuaciones.

b) En segundo lugar, considera que la normativa tributaria no establece «límites a la validez y eficacia de pruebas obtenidas lícitamente». A este respecto, destaca el Tribunal Central que, de conformidad con el artículo 60.4 del reglamento de aplicación de los tributos (RGAT), el órgano actuante puede utilizar el resultado de sus actuaciones para «el desempeño de sus funciones respecto del mismo o de otros obligados tributarios», lo que comprende, señala el tribunal, «la comprobación del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en su caso, la práctica de las regularizaciones pertinentes».

c) Por último, el Tribunal Central señala que una solución como la establecida por el Tribunal Regional de Andalucía «conllevaría implicaciones jurídicas muy trascendentes»; de aceptarse límites a la utilización de esas pruebas en el mismo procedimiento, con mayor razón esa información no podría utilizarse en un procedimiento distinto y todavía mayor reproche tendría utilizar esas pruebas para regularizar la situación de un obligado tributario distinto.

El Tribunal Central hilvana ese último argumento con la doctrina de los hallazgos casuales, con cita del criterio del Tribu-

nal Supremo y del suyo propio; tal doctrina, dicho muy sucintamente, reconoce la posibilidad de utilizar las pruebas en-

El Tribunal Central aplica al procedimiento inspector la doctrina del Tribunal Supremo sobre los hallazgos casuales

contradas de forma casual en el curso de una comprobación tributaria o investigación penal, en un procedimiento ulterior incoado a raíz de aquel hallazgo casual, pero siempre y cuando en aquella investigación primigenia se haya respetado la legalidad, así como las garantías y trámites del procedimiento.

El criterio y los argumentos del Tribunal Central son claros y ajustados a Derecho. Sin embargo, los hechos y fundamentos de la resolución nos invitan a formular una reflexión crítica. La cuestión, como ocurre en otros casos enfrentados en nuestra práctica tributaria, no es si las pruebas obtenidas lícitamente pueden utilizarse para regularizar otros ejercicios a los que posteriormente se amplíe la extensión de un procedimiento inspector. La clave del asunto son las circunstancias en las que se obtienen tales pruebas y que determinan, o no, su licitud.

Una primera circunstancia que se ha de valorar es que difícilmente puede hablarse de un hallazgo casual si las pruebas se buscan de forma prospectiva o si se formula una petición indiscriminada de información o documentación sin criba alguna que justifique su relación con el objeto de unas actuaciones de alcance parcial —o estando su extensión limitada a determinadas obligaciones—. Una segunda circunstancia, que planteó el

Tribunal Regional de Andalucía en la resolución previa y a la que no parece dar respuesta el Tribunal Central, es si las pruebas fruto del hallazgo casual pueden ser utilizadas por el órgano actuante para comprobar una obligación distinta de la que constituía el objeto de las actuaciones cuando su uso con un objeto distinto no ha sido autorizado por el inspector jefe que tiene la competencia para acordar la extensión de las actuaciones inspectoras. En el supuesto analizado, el órgano actuante parece que habría analizado las pruebas, ejerciendo su potestad de comprobación e investigación en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, previamente a que se autorizase extender las actuaciones a dicha obligación tributaria. Se trata de una circunstancia que, consideramos, podría cuestionar razonablemente la licitud de la prueba y, por consiguiente, impedir una regularización como la que nos ocupa aplicando el propio criterio del Tribunal Central.