

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053605

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de enero de 2014

Vocalía 12.^a

R.G. 471/2012

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Requerimientos de obtención de información. *Los requerimientos individualizados de obtención de información formulados por las unidades de módulos no suponen el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión controvertida consiste en determinar si la aportación por el obligado tributario interesado de la documentación previamente requerida por la Administración tributaria como contestación a los requerimientos individualizados de obtención de información que, al amparo de los art. 93 de la Ley 58/2003 (LGT), formulan las unidades de módulos, suponen, o no, el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o investigación. La conclusión es que los requerimientos individualizados de obtención de información que, al amparo de los art. 93 de la Ley 58/2003 (LGT) y 30 del RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), efectúen las unidades de módulos en el ejercicio de sus funciones de control integral de los contribuyentes que tributan en métodos objetivos de tributación, solicitando a los requeridos datos, antecedentes, informes o justificantes en relación con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias, no suponen el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación, incluso cuando la Administración solicite la aportación y/o el obligado tributario aporte documentación acreditativa de la información requerida. **(Criterio 1 de 2)**

Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por cualquier acción administrativa. Con conocimiento formal del obligado tributario. *Los requerimientos individualizados de obtención de información formulados por las unidades de módulos no interrumpen el plazo de prescripción de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación.*

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En todo caso ha de tenerse en cuenta que las actuaciones referentes al requerimiento de información, cuya atención se enmarca en el ámbito del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales reguladas en el art. 29.2.f de la Ley 58/2003 (LGT), en ningún caso interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación en relación con las obligaciones tributarias del contribuyente, tanto principales como accesorias, derivadas de la realización de los diversos hechos impositivos regulados por la Ley, a las que se refieren los artículos 19 a 28 de la citada Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 29, 93, 94, 141 y 227.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), arts. 30, 31, 54, 55 y 57.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (23/01/2014), ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones en c/ Infanta Mercedes, nº 37, 28020-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., ..., de fecha 17 de septiembre de 2011, por la que se resuelve la reclamación número ...

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente de aplicación de los tributos, resultan acreditados los siguientes hechos:

1. El contribuyente desarrolla una actividad empresarial, solados y pavimentos de madera, tributando en los regímenes especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) y de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF).

2. El 27 de agosto de 2009 se notifica requerimiento al contribuyente formulado por la correspondiente Unidad de Módulos, para que presentara determinada documentación relativa a la actividad que desarrollaba, entre ella la concerniente a los vehículos afectos a la actividad. En este requerimiento se indica expresa que se efectúa al amparo de los artículos 29.2.f) y 93 de la Ley 58/2003 General Tributaria, con indicación expresa de que “El presente requerimiento no supone el inicio de comprobación tributaria alguna” .

3. El 21 de octubre de 2009 el interesado aporta la documentación requerida y se practica la diligencia M1, en la que se indica que la misma se formaliza “para en el marco de las competencias atribuidas a las Unidades de Módulos por la Resolución de 19 de febrero de 2004 de la Presidencia de la AEAT (BOE de 2 de marzo), tomar datos de la actividad 505.3 y, en su caso, documentar los hechos, circunstancias y manifestaciones del compareciente acerca de la misma, sin que esta actuación tenga el carácter de comprobación tributaria (...)”

Como documentación aportada, obra en el expediente el permiso de circulación del vehículo afecto a la actividad, en la que consta una potencia fiscal del 13,3.

4. El 17 de marzo de 2010 se notifica propuesta de liquidación y trámite de alegaciones regularizando el módulo de potencia fiscal del vehículo, dado que no se había declarado. En dicha propuesta se indica además expresamente que “Con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, procedimiento que puede finalizar con la práctica de una liquidación provisional”.

5. El 27 de agosto de 2010 se notifica la liquidación provisional.

6. Contra el acuerdo de liquidación se interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., ... (en adelante, TEAR).

7. El TEAR dicta resolución considerando no ajustada a derecho la liquidación y estimando la reclamación en virtud de las siguientes consideraciones:

“En este supuesto concreto entiende este Tribunal que se ha iniciado un procedimiento de comprobación limitada con la aportación por el reclamante el 21 de octubre de 2009 de la documentación previamente requerida por la Administración tributaria (facturas, libros, documentación del vehículo) y que ha sido utilizada para realizar la regularización que ha concluido con la notificación de la liquidación provisional el 27 de agosto de 2010, habiéndose incumplido de esta forma el plazo señalado en el artículo 104 de la LGT para la terminación del procedimiento.”

Segundo:

Frente a la anterior resolución, el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpone el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, formulando las alegaciones que a continuación se exponen:

1.- La Administración Tributaria tiene facultades para realizar actuaciones de obtención de información, conforme a los siguientes preceptos:

Art. 93 de la Ley General Tributaria 58/2003:

“1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

(...)

2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos.

(...)”

Art. 141 de la Ley General Tributaria:

“La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

(...)

c). La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta Ley.

(...)"

Artículo 30 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (Real Decreto 1065/2007, en adelante RGGI):

"3.-(...) Los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este. Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación."

2.- El segundo inciso del apartado 3 del artículo 30 del RGGI, trata y resuelve específicamente el tema planteado sin hacer depender la solución del matiz considerado por el TEAR, ni de ninguna otra circunstancia. En este sentido, resulta revelador el tenor categórico de la norma cuando utiliza la expresión "en ningún caso".

El propio artículo 93.1 de la Ley General Tributaria prevé expresamente que las facultades reconocidas a la Administración tributaria en ese precepto se extienden a la obtención de un obligado tributario de la información con trascendencia tributaria relativa al cumplimiento de sus propias obligaciones, sin que la norma citada establezca diferencia alguna con el caso de los requerimientos efectuados a un obligado tributario para la aportación de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria para terceros. Además, la expresión utilizada por el precepto, "toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes"; entiende el Director reclamante que es intencionadamente amplia para dar cobertura a cualquier tipo de soporte de la información requerida.

El único supuesto en que la normativa tributaria prevé que el requerimiento efectuado al obligado tributario para la aportación de información relativa a su situación tributaria no puede encuadrarse en el marco del artículo 93 de la Ley es aquél en que el requerimiento se efectúa en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos de que esté siendo objeto, lo que necesariamente implica el inicio de ese procedimiento de aplicación de los tributos con carácter previo a la realización del requerimiento, cuando dice el artículo 30.4 del RGGI "1. Cuando se realicen requerimientos de datos, informes, antecedentes y justificantes al obligado tributario que esté siendo objeto del procedimiento de aplicación de los tributos, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, dichos requerimientos no podrán ser impugnados mediante recurso o reclamación económico-administrativa independiente, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto administrativo dictado como consecuencia del correspondiente procedimiento".

Lo anterior sólo hace subrayar el doble régimen jurídico que se prevé normativamente para el caso de los requerimientos efectuados al obligado tributario en aras a conseguir de él la aportación de información relativa a su situación tributaria; consistente ese doble régimen en:

a) Aplicación del artículo 93 de la Ley General Tributaria, de las reglas generales del artículo 30 del RGGI y de lo establecido en el artículo 55 del RGGI cuando el requerimiento no se realice en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos, y en concreto el inciso del último párrafo del apartado 3 del artículo 30 del RGGI cuando dice que el requerimiento no supondrá "en ningún caso" el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.

b) Aplicación de la normativa reguladora del procedimiento de aplicación de los tributos que se encuentre en curso y de lo dispuesto en el artículo 92.1 del RGGI, cuando el requerimiento se efectúe en el seno de dicho procedimiento.

3.- Destaca el Director recurrente la importancia de la diferente finalidad de esos requerimientos, según se realicen al amparo de los artículos 93 y 94 de la Ley General Tributaria o dentro de un procedimiento de comprobación.

La finalidad del requerimiento es la obtención de información relativa a hechos ocurridos que tienen trascendencia tributaria, no es el abrir un debate contradictorio con el obligado tributario acerca de la calificación jurídico-tributaria de esos hechos y de las consecuencias que de la misma puedan derivar de cara a una posible regularización de su situación tributaria, mucho menos cuando la información obtenida puede ser relevante para más de un concepto tributario o incluso para más de un período impositivo. Se trata de una finalidad que auxilia de diversas maneras las labores de comprobación, como son la utilización de la información obtenida en el diseño de las actuaciones de control o el uso de tales requerimientos en una función preventiva de posibles actuaciones de defraudación fiscal.

Cuando se trata de requerimientos efectuados por las unidades de módulos (como era el presente caso) su finalidad es esencialmente preventiva. Los requerimientos se enmarcan dentro de un programa anual de visitas que se realizan a un gran número de obligados tributarios que aplican regímenes objetivos de tributación. Las

visitas sirven para proporcionar a los contribuyentes información y asistencia tributaria, permiten depurar su situación censal, posibilitan la toma de datos sobre los parámetros objetivos y variables físicas en los que se basa la tributación en módulos y, en última instancia, sirven para detectar incumplimientos cometidos con anterioridad, recogiendo los resultados de la visita en una diligencia ajustada a un modelo preestablecido (modelo M1), para su tratamiento informático posterior. Con ello se busca fundamentalmente el efecto disuasorio de futuros incumplimientos que se produce por el hecho de que el contribuyente perciba la proximidad de la Administración tributaria al desarrollo de su actividad económica, siendo tan importante el efecto perseguido como el número de sujetos en los que conseguir el mismo que es elevado.

Sin embargo los procedimientos de comprobación limitada o inspector no sólo tienen por objeto fijar los hechos acaecidos, sino también la calificación jurídico-tributaria de los mismos con la intervención activa del obligado tributario, al que se le da la oportunidad de rebatir los argumentos administrativos. Dada la naturaleza de estas operaciones, el contenido de la resolución que se adopte condiciona la posibilidad de realizar regularizaciones futuras de la situación tributaria del interesado, efecto que en ningún caso puede producir la mera contestación a un requerimiento de información.

El objetivo de los requerimientos de información efectuados por las unidades de módulos resulta compatible con la posibilidad de que en un procedimiento de comprobación limitada o inspector posterior se proceda a la regularización de los incumplimientos que se puedan detectar con ocasión de la visita realizada al obligado tributario, pero resulta obvio que no en todos los casos será necesaria la apertura de esos procedimientos, ya que no todos los obligados tributarios que reciben las visitas de las unidades de módulos incurrir en incumplimientos de la normativa tributaria.

A juicio del Director recurrente, la interpretación del TEAR contradice y vacía sustancialmente de contenido los artículos 93 de la Ley General Tributaria y 30 del RGGI, pues si se sigue la tesis del TEAR, si la aportación de la documentación produjera el efecto de inicio de un procedimiento de comprobación limitada o inspector, la Administración se verá obligada a prescindir de la facultad prevista por el artículo 93 de la Ley General Tributaria.

4.- El Director recurrente analiza algunas consecuencias de la tesis del TEAR, que califica de paradójicas.

No considera lógico que el inicio del procedimiento de comprobación limitada o inspector pueda depender de una actuación del obligado tributario ya que estos procedimientos sólo son susceptibles de ser iniciados de oficio, pero, con la tesis seguida por TEAR, su inicio depende de un acto del obligado tributario, como es la aportación de documentación en contestación al requerimiento.

En segundo lugar, resulta imposible determinar qué procedimiento de control se estaba iniciando, si comprobación limitada o inspector (en el caso concreto analizado la unidad de módulos está facultada para iniciar ambos), cuando la adecuada identificación del procedimiento en ese momento es trascendental por razones de seguridad jurídica, tanto para el obligado tributario como para la Administración, habida cuenta de las diferentes características de ambos procedimientos (plazos de desarrollo, facultades, efectos preclusivos, etc.)

En tercer y último lugar, tendría que ser posible determinar, a la fecha de la aportación de la documentación, a qué conceptos y períodos impositivos afectaban las actuaciones de comprobación. En el caso concreto es el de la potencia fiscal del vehículo utilizado en la actividad económica, y ese dato puede afectar no sólo a la determinación de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido, sino también a la del rendimiento de la actividad a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por otra parte, la regularización finalmente efectuada es del IVA del ejercicio 2008, pero la toma de datos se realiza en el año 2009, por lo que ¿debió entenderse que la contestación al requerimiento por parte del obligado tributario ha iniciado uno o varios procedimientos de comprobación limitada o de inspección en relación con el IVA e IRPF de los años 2008 y parte de 2009, o sólo en relación con el IVA del año 2008?

Todo ello crea situaciones contrarias a principios básicos en la aplicación de los tributos, singularmente al principio de seguridad jurídica, que no se producen con una interpretación y aplicación de los artículos 93 de la Ley General Tributaria y 30 del RGGI conforme a su tenor literal, que, entiende el Director recurrente recoge fielmente el espíritu de la norma.

Por último, solicita de este Tribunal Económico-Administrativo Central que unifique criterio declarando que "los requerimientos individualizados de obtención de información que, al amparo de los artículos 93 de la Ley General Tributaria y 30 del Reglamento de aplicación de los tributos, efectúe la Administración tributaria a los obligados tributarios en relación con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación, incluso cuando la Administración solicite la aportación y/o el obligado tributario aporte documentación acreditativa de la información requerida."

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de legitimación, competencia y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria.

Segundo:

La cuestión controvertida consiste en determinar si la aportación por el obligado tributario interesado de la documentación previamente requerida por la Administración tributaria como contestación a los requerimientos individualizados de obtención de información que, al amparo de los artículos 93 de la Ley General Tributaria, formulan las unidades de módulos, suponen, o no, el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o investigación.

Tercero:

El artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) prevé:

“1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

(...)

2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos.”

En conexión con dicho artículo, la Ley incluye entre las obligaciones tributarias formales, en su artículo 29, apartado 2 letra f) la siguiente:

“f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido”.

La obligación de aportar a la Administración información con trascendencia tributaria que recoge el antedicho artículo 93 de la Ley, ha sido desarrollada en el capítulo V (Obligaciones de información) del Título II (Las obligaciones tributarias formales) del Real Decreto 1065/2007, 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 (en adelante, RGGI), cuyo artículo 30 comienza señalando que:

“1. El cumplimiento de las obligaciones de información establecidas en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se realizará conforme lo dispuesto en la normativa que las establezca y en este capítulo.

2. Los obligados tributarios que realicen actividades económicas, así como aquellos que satisfagan rentas o rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, intermedien o intervengan en operaciones económicas, profesionales o financieras, deberán suministrar información de carácter general en los términos que se establezca en la normativa específica y en este capítulo.

3. El cumplimiento de la obligación de información también podrá consistir en la contestación a requerimientos individualizados relativos a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones. En estos casos, la información requerida deberá aportarse por los obligados tributarios en la forma y plazos que se establezcan en el propio requerimiento, de conformidad con lo establecido en este reglamento. Las actuaciones de

obtención de información podrán desarrollarse directamente en los locales, oficinas o domicilio de la persona o entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes o mediante requerimientos para que tales datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria sean remitidos o aportados a la Administración tributaria.

Las actuaciones de obtención de información podrán realizarse por propia iniciativa del órgano administrativo actuante o a solicitud de otros órganos administrativos o jurisdiccionales en los supuestos de colaboración establecidos legalmente (...)

Los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este. Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.

4. La solicitud de datos, informes, antecedentes y justificantes que se realice al obligado tributario en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos de que esté siendo objeto, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, no tendrá la consideración de requerimiento de información a efectos de lo previsto en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

De los preceptos anteriores, resulta que debe diferenciarse, como ya es tradicional en nuestra doctrina tributaria, entre la obligación de aportar información con trascendencia tributaria por suministro (esto es, información de carácter general, proporcionada en virtud de declaraciones informativas periódicas), obligación regulada en los artículos 31 a 54 bis del RGGI; o por captación (como contestación a requerimientos individualizados de obtención de información formulados por el órgano competente de la Administración tributaria), obligación regulada específicamente en los artículos 55 a 57 del mismo Reglamento.

Y tratándose de estos requerimientos individualizados de obtención de información, debe distinguirse a su vez:

En función de su objeto, entre requerimientos que versan sobre las propias obligaciones tributarias del requerido y aquellos otros en los que el requerimiento se refiere a datos no del propio requerido sino de terceros con los que aquel ha mantenido relaciones económicas, financieras o profesionales.

Y en función del momento en que se formulen, los requerimientos individualizados de obtención de información pueden efectuarse con carácter previo a la iniciación de los procedimientos de aplicación de los tributos, coadyuvando a su necesario e imprescindible previo diseño y planificación, o pueden formularse en el curso de un procedimiento ya iniciado. Esta última distinción tiene relevancia en la medida en que, entre otras diferencias, determina el régimen de recursos. Así, si se trata de un requerimiento relativo a datos o justificantes del propio obligado requerido y se formula en el seno de un procedimiento ya iniciado, este requerimiento, por un lado, no es una actuación de obtención de información, sino que forma parte del propio procedimiento de comprobación, y por otra parte, además no sería impugnabile pues tiene la condición de mero acto de trámite dentro de ese procedimiento de comprobación. Si por el contrario, el requerimiento, efectuado en el curso de un procedimiento ya iniciado, se dirige a un tercero, distinto del obligado objeto de comprobación, para que aquel aporte datos derivados de las relaciones financieras, económicas existentes entre ambos, este requerimiento sí sería una actuación de obtención de información y sí sería recurrible por aquel a quien se ha dirigido, pues determina obligaciones a su cargo (artículo 227.1.a) LGT).

Los preceptos transcritos ponen en evidencia la independencia de los requerimientos de información formulados al amparo del artículo 93 LGT, de los procedimientos de comprobación o inspección que ulteriormente, en su caso, se inicien. Así indica expresamente el artículo 30.3 in fine del RGGI que “Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación”.

Sentado lo anterior, procede examinar a continuación cuáles son las funciones atribuidas a las unidades de módulos, al amparo de las cuales puedan formularse estos requerimientos y con qué alcance.

Así, la Resolución de 19 de febrero de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria, en su apartado Quinto establece que:

“Corresponden a las Dependencias Regionales de Gestión Tributaria, respecto a los obligados tributarios con domicilio fiscal en el ámbito territorial de la respectiva Delegación Especial, las siguientes funciones y competencias que no se encuentren atribuidas a ningún otro órgano de Gestión Tributaria:

a) La aplicación de los tributos a través de las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria establecidos en la normativa legal y reglamentaria y demás disposiciones que sean de aplicación.

b) Las funciones propias de la Inspección de los Tributos respecto de los contribuyentes en régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, y del recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido. Estas competencias se ejercerán a través de las Unidades de Módulos que podrán radicar en las sedes de las Delegaciones y de las Administraciones, para el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas del ejercicio de actividades económicas sujetas a regímenes de estimación objetiva, tanto por parte de los contribuyentes a quienes se aplican como por parte de aquellos otros incluidos en su ámbito de aplicación y que renunciaron a ella.

c) (...)"

En dichas Dependencias, y dentro del Área de Gestión Tributaria se encuadran las Unidades de Módulos. Y a dichas Unidades se les atribuyen en concreto las siguientes funciones:

"La Unidad de Módulos realizará la gestión y el control integral de los contribuyentes en régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca y del recargo de equivalencia, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Dichas actuaciones comprenderán igualmente las tareas de información y asistencia referidas a dichos contribuyentes

En particular, tendrá las siguientes funciones:

- Mantenimiento del Censo de contribuyentes en los regímenes citados.
- Información y asistencia a los contribuyentes en los regímenes citados.
- Desarrollo del programa de visitas.
- Control de incumplimientos con aplicación del procedimiento de gestión o inspección, según corresponda, incluida la tramitación de los expedientes de recargos, intereses, sanciones y recursos relacionados con la aplicación de los citados regímenes.
- Tramitación de expedientes de reducción de módulos".

A lo anterior se añade que "Las Unidades de Módulos tendrán el carácter de órgano de inspección a los efectos de controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas del ejercicio de actividades económicas sujetas a regímenes de estimación objetiva. Se les atribuyen asimismo las funciones de gestión tributaria necesarias para controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes acogidos a este régimen de estimación", concretándose a continuación que:

"En particular, las Unidades de Módulos ejercerán las siguientes tareas:

a) La comprobación e investigación de todos los antecedentes y hechos con trascendencia tributaria para la determinación de los rendimientos sujetos a regímenes de estimación objetiva.

(...)

b) La comprobación e investigación del cumplimiento de la obligación de practicar retenciones o ingresos a cuenta, con motivo del ejercicio de actividades económicas sujetas a regímenes de estimación objetiva, así como de su situación respecto del Impuesto sobre Actividades Económicas.

c) La comprobación e investigación del cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de regímenes de estimación objetiva del Impuesto sobre el Valor Añadido.

d) La propuesta de las liquidaciones que se deriven de las actuaciones de comprobación e investigación a las que se refieren las letras a), b) y c) anteriores.

e) La realización, por propia iniciativa o a solicitud de los demás órganos de la Administración, de aquellas actuaciones inquisitivas o de información que conduzcan a la correcta aplicación de los regímenes de estimación objetiva.

f) La propuesta de las liquidaciones provisionales resultantes de la comprobación, en base a las facultades que a los órganos de gestión atribuye el artículo 123 de la Ley General Tributaria, del cumplimiento de las obligaciones fiscales que en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tengan los contribuyentes, acogidos al régimen de estimación objetiva.

g) La tramitación y, en su caso, la propuesta de resolución de los recursos interpuestos contra actos dictados en relación con sus competencias.

h) La tramitación de los expedientes y la comprobación de las circunstancias que pudieran dar lugar a una reducción de los índices o módulos.

i) La formación y conservación de los censos.

j) La realización de los requerimientos que sean necesarios en ejercicio de sus competencias.

k) Cualquier otra tarea necesaria para el ejercicio de las competencias establecidas en esta Resolución”.

De lo anterior se desprende, a los efectos que aquí nos interesan, que las unidades de módulos están facultadas para desarrollar tanto actuaciones de obtención de información como, separadamente, actuaciones de comprobación o investigación, correspondiendo a los requerimientos que en cada caso se formulen, como hemos visto anteriormente, un régimen jurídico distinto. En otras palabras, si las unidades de módulos lo estiman pertinente y en virtud de las facultades inspectoras contempladas en el citado artículo 141.c) de la LGT, las citadas Unidades puedan realizar actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de dicha Ley, pudiendo por tanto requerir información respecto del cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias a los contribuyentes acogidos al régimen de estimación objetiva, quienes quedarán obligados a su aportación sin que dicho requerimiento de información suponga el inicio de procedimiento tributario alguno sino una mera recopilación de información tributaria.

Cuarto:

El TEAR, en su motivación, considera que solicitar información a través de las denominadas diligencias de toma de datos en las que se requiere a los contribuyentes de módulos que aporten información relativa al ejercicio de su actividad, no implica necesariamente el inicio del procedimiento de comprobación. Pero también considera que:

“Ahora bien, si dicho actuar no se limita a la mera toma de datos, sino que por parte de la Oficina gestora además se requiere al contribuyente que aporte documentación justificativa precisa y concreta sobre la base de los datos declarados en la citada toma de datos, considera este Tribunal que las actuaciones de la Oficina gestora sobrepasan la mera solicitud de información, iniciándose con ello un procedimiento de comprobación”.

Este Tribunal Central no comparte esa reflexión, pues en este tipo de requerimientos individualizados de obtención de información formulados por las unidades de módulos, y al amparo de las específicas funciones de control integral que tienen atribuidas sobre los contribuyentes en métodos objetivos de tributación (que es lo que en definitiva es una toma de datos) se puede requerir la aportación de documentación de aspectos concretos que incidan en la tributación del contribuyente sin que quede desvirtuada su naturaleza transformando la actuación de obtención de información en otro tipo de procedimiento. El propio artículo 93 de la LGT, encuadrado en la Sección 3ª del Capítulo I del Título III, sección que la propia Ley etiqueta como “Colaboración social en la aplicación de los tributos”, siendo la rúbrica del artículo 93 la de “Obligaciones e información” comienza diciendo “ Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o (...)”. La información que se está obligado a facilitar a la Administración, dentro de los deberes de colaboración incluye, desde datos, sin más, hasta justificantes de esos datos, y por tanto la Administración puede solicitar la información requiriendo también los justificantes, y todo ello dentro de los deberes de información a que se refiere el artículo 93.

También es clarificador el artículo 55 del RGGI que dispone “1. Los requerimientos individualizados de información que realice la Administración tributaria deberán ser notificados al obligado tributario requerido e incluirán:

- a) El nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario que debe suministrar la información.
- b) El período de tiempo a que se refiere la información requerida.
- c) Los datos relativos a los hechos respecto de los que se requiere la información.

2. En los requerimientos de información se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para aportar la información solicitada.

No obstante, cuando las actuaciones de obtención de información se realicen por los órganos de inspección o de recaudación podrán iniciarse inmediatamente, incluso sin previo requerimiento escrito, en caso de que lo justifique la naturaleza de los datos a obtener o de las actuaciones a realizar y el órgano actuante se limite a examinar documentos, elementos o justificantes que deban estar a su disposición. Cuando se trate de documentos, elementos o justificantes que no deban estar a disposición de dichos órganos, se concederá a las personas o entidades requeridas un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para aportar la información solicitada o dar las facilidades necesarias a los órganos de inspección o de recaudación actuantes para que puedan obtenerla directamente.”

Del texto de este precepto no sólo se infiere que la Administración, puede requerir que se facilite determinada información en el ámbito un requerimiento individualizado de información, sino que dentro de ese mismo ámbito puede exigir tener acceso a los justificantes, directamente si son documentos o justificantes que deban estar a su disposición (incluso sin aviso previo) o bien puede solicitar la aportación de los mismos.

En este ámbito, el órgano (en el caso concreto, la unidad de módulos) está legitimado para solicitar los documentos y justificantes relativos a la información requerida en aras de que la información obtenida no esté basada exclusivamente en las declaraciones del interesado sino basada en documentación y por lo tanto aumentando el grado de fiabilidad. De admitir la postura del TEAR, se estaría penalizando la conducta más responsable de un órgano que obtiene datos más sólidos por estar soportados en justificantes (que está autorizado a solicitar tanto por el artículo 93 de la LGT como por el artículo 55 del RGGI) frente al órgano que se limita a solicitar la información sin contraste documental alguno. No debe olvidarse que los requerimientos de información tienen varias finalidades, siendo una de ellas la de dar información de la configuración económica de sectores concretos que permitan fijar forma más adecuadas de tributación de esos sectores, siendo las unidades de módulos uno de los órganos más involucrados en esa finalidad. El que los estudios posteriores están basados en datos soportados en justificantes es algo no sólo deseable sino exigible. Es por ello por lo que el requerimiento de datos concretos y de su soporte documental no puede desnaturalizar el requerimiento de información, pues en realidad forma parte de la propia dinámica del proceso de la obtención de la información requerida, y la redacción del artículo 55 RGGI transcrito es una buena manifestación de ello.

Es obvio que una vez obtenidos los datos y los justificantes, de forma legítima, según lo expuesto, pueden ser utilizados unos y otros en procedimientos de regularización, pues no existe norma que prohíba ese uso. Su utilización posterior no interfiere en el requerimiento de información ni en su validez, ni tampoco adelanta el inicio de estos procedimientos al momento de la toma de datos ni al de la aportación de la documentación.

Quinto:

La cuestión planteada ya ha sido abordada tanto de forma directa como indirecta por este Tribunal Económico-Administrativo Central.

Así, en la Resolución 1460/2011 de fecha 26 de abril de 2012, en un asunto en el que se había practicado un requerimiento de aportación de información al amparo de los artículos 93, 94, 29.2.f y 141.c de la LGT y artículos 30, 55 y 57 del RGGI, afirmamos textualmente:

“(…) toda vez que el requerimiento de información no supone el inicio de actuaciones de comprobación, en las que sí habría que especificar tanto los periodos como los conceptos tributarios sobre los que vaya a versar la comprobación, tal y como exige el artículo 178, apartados 1 y 4 del citado R.D. 1065/2007.”

Pero no sólo no supone el inicio de actuaciones de comprobación, sino que no tienen influencia alguna en otros aspectos sustantivos como es la prescripción; así se advierte en la misma Resolución de este Tribunal arriba invocada:

“En este sentido el artículo 30 del vigente Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, R.D. 1065/2007, relativo a las obligaciones de información establecidas en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, dispone en su apartado 3, in fine que:

“Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.”

Según lo expuesto en el artículo 30,3 “ in fine” citado, cabe concluir que la atención de un requerimiento de información puede provocar tanto el inicio de una actuación de comprobación e investigación , como todo lo contrario, que ésta no resulte necesaria. En todo caso ha de tenerse en cuenta que las actuaciones referentes al requerimiento de información, cuya atención se enmarca en el ámbito del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales reguladas en el artículo 29.2.f de la Ley 58/2003, en ningún caso interrumpirían el plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación en relación con las obligaciones tributarias del contribuyente[1], tanto principales como accesorias, derivadas de la realización de los diversos hechos imposables regulados por la ley, a las que se refieren los artículos 19 a 28 de la citada Ley 58/2003, General Tributaria.

En sentido similar, el TEAR de Andalucía en Resolución de 6 de noviembre de 2004 (reclamación 11/221/2011 y acumuladas) sostiene la misma conclusión en un caso en el que se había producido un requerimiento de información y un posterior inicio de actuaciones de comprobación. Considera el TEAR de Andalucía que el inicio del procedimiento de comprobación se produce con la notificación de inicio de éste y no con el previo requerimiento de información.

Puede invocarse también la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre 2012 (Rec. 6980/2012) en cuyo fundamento derecho tercero se señala:

“En relación con este extremo, no debemos dejar de recordar que, de acuerdo con la sentencia citada de 3 de noviembre de 2011[2], requerimientos como el enjuiciado quedarían amparados directamente en la potestad y correlativa obligación, que se contiene en el apartado 1 del artículo 93, que define la obligación general de facilitar información en unos términos que nuestra doctrina, en atención a la finalidad de obtener información relevante a efectos tributarios, permiten amparar todo requerimiento que venga referido a datos de contenido económico que, de forma directa o interrelacionados con otros, revelen signos de capacidad económica que puedan desencadenar, en el futuro, actuaciones de comprobación por parte de la Administración”.

Los términos en los que se expresa el Alto Tribunal no dan lugar a dudas en cuanto a que se refiere a “todo requerimiento” para obtener datos económicos relevantes que “pueden desencadenar en el futuro actuaciones de comprobación”. Es decir, los requerimientos al amparo del artículo 93 de la LGT pueden ser preparatorios de actuaciones de comprobación futuras, actuaciones que tienen sus propias reglas procedimentales, siendo una de ellas el trámite que determina el inicio del procedimiento de aplicación de los tributos.

Fijar como fecha de inicio del procedimiento de comprobación o investigación, la fecha de aportación por el obligado tributario interesado de los datos o documentos solicitados en el previo requerimiento, que se circunscribe a actuaciones de obtención de información, supondría considerar como iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos, pero sin conocer cuál de los procedimientos posibles, de acuerdo con la normativa aplicable, es el iniciado (bien de comprobación limitada, bien un procedimiento inspector). Al no conocerse el procedimiento que queda iniciado, se desconocerían a su vez aspectos esenciales como los plazos máximos de duración que le son aplicables, así como la posibilidad de caducidad (que no es aplicable a todos los procedimientos posibles), e incluso podrían quedar sin definir aspectos competenciales (así, por ejemplo, en función de si se trata de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección, son distintas las reglas de atribución de la competencia territorial si iniciado ya el procedimiento el obligado tributario comunica un cambio de domicilio fiscal). Igualmente, se desconocería el alcance del procedimiento, tanto en cuanto a períodos impositivos o de liquidación como a conceptos tributarios, salvo que se considerara que instantáneamente quedan incluidos en el alcance todos los períodos y tributos posiblemente afectados por el documento aportado. Ello convertiría automáticamente un procedimiento muy concreto y de alcance muy limitado, como es la actuación de obtención de información, en un procedimiento de alcance máximo (todos los períodos y todos los tributos). Lo que por otra parte afectaría a la interrupción de la prescripción por todos los períodos y conceptos impositivos en favor de la Administración tributaria, añadiendo otros elementos negativos en la seguridad jurídica del contribuyente, quien por otra parte desconocería que a partir de la aportación de la documentación por él mismo, quedaría inmerso en un procedimiento de regularización de su situación tributaria; y lo desconocería porque ni lo dice la normativa ni es patente hasta que la Administración no dé otro paso más que lo indique. A su vez, no podría ya el obligado tributario hacer ingresos extemporáneos ni evitar las sanciones con ello, pues el procedimiento ya se habría iniciado.

Finalmente, la consideración de que el inicio del procedimiento de comprobación se realiza en el momento de la aportación del documento por el interesado supone dejar en manos del contribuyente la iniciación, o no, (y la fecha concreta) de procedimientos que Ley General tributaria concibe como procedimientos que se inician en todo caso de oficio. A mayor abundamiento, si con la mera aportación de la documentación por el obligado tributario requerido, se estimase que se está iniciando un procedimiento para la regularización de su situación tributaria, se estaría haciendo de peor condición a los contribuyentes cumplidores de sus obligaciones (entre ellas, las de atender en tiempo y forma los requerimientos formulados por la Administración) frente a aquellos contribuyentes que no los atienden e incumplen con dicha obligación.

En virtud de todas las consideraciones anteriores, procede estimar el presente recurso de unificación de criterio.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

ESTIMARLO, fijando como criterio el siguiente:

Los requerimientos individualizados de obtención de información que, al amparo de los artículos 93 de la Ley 58/2003 General Tributaria y 30 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1065/2007, efectúen las unidades de módulos en el ejercicio de sus funciones de control integral de los contribuyentes que tributan en métodos objetivos de tributación, solicitando a los requeridos datos, antecedentes, informes o justificantes en relación con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias, no suponen el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación, incluso cuando la Administración solicite la aportación y/o el obligado tributario aporte documentación acreditativa de la información requerida.

[1] La negrita es nuestra.

[2] La sentencia invocada, de 3 de noviembre de 2011, se corresponde con el recurso de casación nº 2117/2009.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.