

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078270

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 29 de junio de 2020

Sala 1.^a

R.G. 3517/2019

SUMARIO:

Procedimientos tributarios. Procedimiento de gestión. Procedimientos de gestión tributaria en la Ley 58/2003. Procedimiento de comprobación limitada: inclusión en la propuesta de liquidación de un acuerdo formal de ampliación del alcance de las actuaciones. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si en un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada es posible incluir en la propuesta de liquidación un acuerdo formal de ampliación del alcance de las actuaciones con la identificación concreta de los nuevos elementos a los que dicho alcance se amplía.

El Tribunal no aprecia obstáculo alguno para que en la propuesta de liquidación provisional se incluya la ampliación del alcance de las actuaciones de comprobación limitada notificado inicialmente al obligado tributario. El apartado primero del art. 164 del RD 1065/2007 (RGAT) permite a la Administración la ampliación del alcance de las actuaciones con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones. Teniendo en cuenta que, de conformidad con el apartado cuarto de dicho precepto, el plazo de 10 días para alegaciones se cuenta a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta de liquidación, no cabe duda de que la notificación de la ampliación del alcance en la propuesta de liquidación supone, en definitiva, ampliar el alcance con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones. Por otra parte, ninguna indefensión se causa al obligado tributario que, en el plazo de alegaciones que se le abre con la notificación de la propuesta de liquidación, puede manifestar cuanto conviene a su derecho, incluido lo que se refiera a la ampliación del alcance.

Por otra parte, si conforme al art. 137.2 de la Ley 58/2003 (LGT) el procedimiento de comprobación limitada puede ser iniciado directamente con la notificación de la propuesta de liquidación, en la que se fija el alcance del procedimiento, no parece lógico que para comunicar la ampliación del mismo sea necesario realizar una comunicación específica, previa a la propuesta de liquidación.

Por último el Tribunal señala que la conclusión anterior, favorable a la posibilidad de incluir en la propuesta de liquidación de un procedimiento de comprobación limitada un acuerdo de ampliación del alcance de las actuaciones, es plenamente trasladable al procedimiento de verificación de datos si se tiene presente lo dispuesto en el art. 155 del RD 1065/2007 (RGAT). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34, 137, 138 y 140.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 155 y 164.

En Madrid, 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 (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, de 18 de enero de 2019, recaída en la reclamación nº 40/00270/2018 interpuesta frente a acuerdo desestimatorio de recurso de reposición presentado contra liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2016.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

De la documentación incorporada al expediente quedan acreditados los hechos siguientes: 1.- El obligado tributario presentó en plazo autoliquidación por el IRPF del ejercicio 2016 siendo su resultado una cantidad a devolver de 3.051,35 euros. 2.- Con fecha 4 de enero de 2018 se notifica al obligado tributario el inicio de un procedimiento de comprobación limitada por el IRPF del ejercicio 2016. En el acuerdo de inicio se señala lo siguiente:

En relación con su declaración anual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 2016, se han detectado ciertas incidencias, para cuya subsanación y para realizar actuaciones de comprobación limitada, al amparo y con los efectos previstos en la Ley General Tributaria, deberá aportar:

- Justificante de estar inscrito en el registro territorial de la oficina gestora de impuestos especiales para justificar el índice corrector aplicado en cultivos en tierras de regadío que utilicen energía eléctrica.
- Registro o documentos equivalentes en que figuren consignados los datos relativos a las partidas que determinen el rendimiento neto de su actividad.

Por ello se acuerda realizar este requerimiento con el fin de que proceda a subsanar las citadas incidencias.

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.

El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto:

- Comprobar que los módulos aplicados son los que corresponden con la actividad desarrollada por el contribuyente.

3. Con fecha 30 de enero de 2018 se notifica al obligado tributario propuesta de liquidación provisional por el IRPF del ejercicio 2016 de la que resulta una cuota a pagar de 1.529,63 euros. En dicha propuesta se hace constar lo que sigue:

La Administración, de acuerdo con los datos y justificantes aportados por el contribuyente o solicitados por la misma y los antecedentes de que dispone, realiza la propuesta de liquidación provisional que se adjunta en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2016.

Al tratarse de una propuesta, antes de dictar liquidación provisional se le pone de manifiesto el expediente, para que si lo considera conveniente, formule las alegaciones y presente los documentos y justificantes que estime pertinentes.

El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados, según se le comunicó en el acuerdo de iniciación del procedimiento y, en su caso, en requerimientos o diligencias efectuados en el transcurso del mismo, procediéndose ahora a ampliar dicho alcance en los siguientes extremos:

- Verificar que las amortizaciones practicadas corresponden al ejercicio objeto de comprobación
- Verificar la correcta cumplimentación de los índices correctores en su actividad en estimación objetiva.

En el apartado de "motivación" señala la propuesta:

Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- Se aumenta la base imponible general declarada en el importe de los rendimientos netos de actividades agrícolas, ganaderas y forestales en estimación objetiva, determinados según lo dispuesto en el artículo 31.2 de la Ley del Impuesto, artículos 37 y 38 del Reglamento del Impuesto y Orden HAP 2430/2015 de 12 de noviembre.

- La reducción de carácter general del rendimiento neto de módulos es incorrecta, según establece la disposición adicional primera de la Orden de HAP 2430/2015 de 12 de noviembre.

- El contribuyente no justifica la aplicación del índice corrector aplicado por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica, en su declaración de IRPF, ya que según la Orden HAP/2430/2015, se especifica para la aplicación del mismo que "...el contribuyente o la comunidad de regantes en la que es participe, estén inscritos en el registro territorial correspondiente a la oficina gestora de impuestos especiales a que se refiere el artículo 102.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

- El contribuyente no justifica con la documentación aportada el importe de 14.657,92 euros de reducción por amortización del inmovilizado material e intangible.

Se indica asimismo en la propuesta de liquidación provisional que "Para formular alegaciones y aportar documentos y justificantes dispone de un plazo de 10 días hábiles, contados a partir del día siguiente al de recepción de este escrito".

4. El interesado presentó alegaciones el 6 de febrero de 2018.

5. El 6 de marzo de 2018 se notifica al obligado tributario la liquidación provisional de la que se deriva, tras la estimación parcial de las alegaciones, una cantidad a devolver de 1.935,57 euros. En el apartado de motivación se indica lo siguiente:

Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- Se aumenta la base imponible general declarada en el importe de los rendimientos netos de actividades agrícolas, ganaderas y forestales en estimación objetiva, determinados según lo dispuesto en el artículo 31.2 de la Ley del Impuesto, artículos 37 y 38 del Reglamento del Impuesto y Orden HAP 2430/2015 de 12 de noviembre.

- La reducción de carácter general del rendimiento neto de módulos es incorrecta, según establece la disposición adicional primera de la Orden de HAP 2430/2015 de 12 de noviembre.

- El contribuyente no justifica la aplicación del índice corrector aplicado por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica, en su declaración de IRPF, ya que según la Orden HAP/2430/2015, se especifica para la aplicación del mismo que "...el contribuyente o la comunidad de regantes en la que es participe, estén inscritos en el registro territorial correspondiente a la oficina gestora de impuestos especiales a que se refiere el artículo 102.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

- El contribuyente amortiza un ejemplar vacuno sin que el mismo esté relacionado con su actividad agrícola desarrollada en el ejercicio.

- El contribuyente recibe una subvención de la JCYL, por un importe de 65.000 euros, para la mejora de las estructuras de producción de las explotaciones agrarias, dicha subvención ha de declararse como ingreso en la mismo porcentaje que amortiza el elemento de dicha subvención, siendo el mismo la compra de un tractor y aplicándose un 12,5% en este ejercicio y anteriores.

6. Contra el acuerdo de liquidación se presentó recurso de reposición el 13 de marzo de 2018, que fue desestimado mediante resolución notificada el 11 de abril de 2018.

Segundo:

Frente al acuerdo desestimatorio del recurso de reposición se interpuso el 3 de mayo de 2018 la reclamación nº 40/00270/2018 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (TEAR, en adelante), que la estimó parcialmente en su resolución de 18 de enero de 2019 con la argumentación siguiente (la negrita es nuestra):

TERCERO. En primer lugar es necesario analizar una cuestión previa, como es la determinación del alcance de las actuaciones de comprobación limitada al inicio del procedimiento y el desarrollo de las actuaciones gestoras de conformidad con dicho alcance.

El artículo 34.1.ñ) de la Ley 58/2003, General Tributaria recoge entre los derechos y garantías de los obligados tributarios "el derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta Ley".

De este modo, el artículo 137 del mismo texto normativo al regular el inicio del procedimiento de comprobación limitada establece en su apartado segundo, párrafo primero, lo siguiente:

"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."

El derecho a ser informado al inicio de las actuaciones de su alcance es un derecho fundamental, que permite al obligado tributario, desde el inicio de las actuaciones, ejercer su legítimo derecho a una defensa jurídica apropiada y, además, opera en un doble sentido: la Administración debe limitar a dicho alcance el objeto de sus comprobaciones, no pudiendo actuar fuera del alcance del procedimiento; y el contribuyente puede invocar un efecto de cierre, de forma que los elementos incluidos en el alcance y eventual regularización derivada de la comprobación limitada no podrá ser revisada nuevamente.

El 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 aplicación de los tributos, prevé la posibilidad de la modificación del alcance de las actuaciones durante la tramitación del procedimiento de comprobación limitada, concretamente el artículo 164.1 de dicho texto normativo establece que "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" y "dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario".

Constituye doctrina del TEAC, contenida entre otras en las resoluciones de 12 de diciembre de 2013 (RG-4030-2011) y 15 de diciembre de 2015 (RG-3063-2013), que constituye un defecto procedimental trascendente el incumplimiento de la obligación de adecuación del alcance de las actuaciones a la comprobación efectivamente realizada, con carácter previo a la formulación de propuesta de liquidación y concesión de trámite de audiencia. Esa obligación constituye la adecuada delimitación del alcance de las actuaciones de comprobación limitada efectivamente realizadas, resulta relevante a los efectos previstos en el artículo 140 de la LGT, que prohíbe una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en el procedimiento. Su subsanación exige retrotraer las actuaciones para que, con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, se dicte acuerdo en el que de forma motivada se amplíe el alcance de las actuaciones y se notifique debidamente dicho acuerdo al obligado tributario. Así, en el Fundamento de Derecho Segundo de la segunda de las resoluciones citadas, el TEAC, dice:

"En el presente caso, la Administración de ----- dictó una propuesta de liquidación en la que se comunicaba a la entidad el inicio de un procedimiento de comprobación limitada en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2008, estableciendo que el alcance del procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En particular, se trata de contrastar que los datos que figuran en los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido (facturas expedidas, facturas recibidas) han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dichos Libros, verificar, para una muestra de cuotas soportadas, que el sujeto pasivo está en posesión de los documentos justificativos y que estos cumplen los requisitos formales para la deducción y comprobar que el importe declarado en concepto de cuotas a compensar de ejercicios anteriores coincide con el saldo a compensar, en su caso, declarado en la autoliquidación del último periodo del año anterior o con el comprobado por la Administración.

La regularización practicada, tal como se expone en el antecedente de hecho primero, consiste en la minoración de cuotas soportadas deducibles correspondientes a la adquisición de objetos de arte, por corresponder a adquisiciones de bienes no afectos a la actividad empresarial de la entidad, a adquisiciones de vehículos automóviles cuya deducibilidad se admite en un 50% conforme al artículo 95.Tres.2.º de la Ley 37/1992 y a adquisiciones de servicios de asesoramiento de cartera de valores por tratarse de una actividad vinculada a operaciones financieras exentas. Asimismo, se minora el saldo a compensar procedente de ejercicios anteriores declarado.

Determinado el alcance expresado en la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación limitada y la regularización efectuada por la Oficina Gestora, la cuestión que este Tribunal debe resolver es si dicha regularización se corresponde con el alcance comunicado. Así, este Tribunal Central considera que en la medida en que el alcance se circunscribe a constatar que los datos que figuran en los Libros Registros del IVA han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como comprobar los requisitos formales de las facturas que se soliciten, y que la regularización considera que se han incumplido los requisitos materiales establecidos en los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1992 para ejercer el derecho de la deducción, la Administración, en su comprobación, no se ha ajustado al alcance comunicado al inicio del procedimiento de comprobación limitada, y tampoco procedió a la modificación de dicho alcance en los términos previstos en el artículo 164.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, anteriormente transcrito.

En consecuencia, este TEAC aprecia un defecto procedimental trascendente, pues la adecuada delimitación del alcance de las actuaciones de comprobación limitada efectivamente realizadas, resulta relevante a los efectos previstos en el artículo 140 de la Ley General Tributaria, que prohíbe una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en el procedimiento que es objeto de la presente reclamación. Se trata de un defecto procedimental invalidante de la resolución con liquidación provisional dictada, cuya subsanación exige retrotraer las actuaciones para que, con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, se dicte acuerdo en el que de forma motivada se amplíe el alcance de las actuaciones y se notifique debidamente dicho acuerdo al obligado tributario.

Es decir, no se trata de un defecto insubsanable, determinante de la nulidad de pleno derecho del acuerdo de liquidación, pues la Oficina gestora no ha dictado dicho acto prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. La Oficina gestora realiza actuaciones de comprobación limitada en el seno de un procedimiento diseñado por la norma para realizar dichas actuaciones y lo que ha incumplido es la obligación (artículo 164.1 RRVA) de ampliar el alcance inicialmente comunicado al sujeto pasivo antes de la apertura del plazo de alegaciones. Se trata, por tanto, de un defecto procedimental trascendente que vicia de anulabilidad el acuerdo de liquidación y que obliga a retrotraer las actuaciones al momento inmediato anterior a aquél en que se produce el defecto, para su subsanación".

En el presente supuesto, las actuaciones de comprobación limitada se iniciaron mediante la notificación del requerimiento de fecha 29 de diciembre de 2017, circunscribiéndose su alcance a comprobar que los módulos aplicados son los que corresponden con la actividad desarrollada por el contribuyente, ampliándose posteriormente con ocasión de la propuesta de liquidación a verificar que las amortizaciones practicadas corresponden al ejercicio objeto de comprobación y a verificar la correcta cumplimentación de los índices correctores en su actividad en estimación objetiva y la regularización practicada incrementa la base imponible en los siguientes términos:

"El contribuyente no justifica la aplicación del índice corrector aplicado por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica, en su declaración de IRPF, ya que según la Orden HAP/2430/2015, se especifica para la aplicación del mismo que "...el contribuyente o la comunidad de regantes en la que es partícipe, estén inscritos en el registro territorial correspondiente a la oficina gestora de impuestos especiales a que se refiere el artículo 102.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

- El contribuyente amortiza un ejemplar vacuno sin que el mismo esté relacionado con su actividad agrícola desarrollada en el ejercicio.

- El contribuyente recibe una subvención de la JCYL, por un importe de 65.000 euros, para la mejora de las estructuras de producción de las explotaciones agrarias, dicha subvención ha de declararse como ingreso en

la mismo porcentaje que amortiza el elemento de dicha subvención, siendo el mismo la compra de un tractor y aplicándose un 12,5% en este ejercicio y anteriores".

Pues bien, este Tribunal considera que la Administración, en su comprobación no se ha ajustado al alcance comunicado al inicio del procedimiento de comprobación limitada, y tampoco procedió a la modificación de dicho alcance en los términos previstos en el artículo 164.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, anteriormente transcrito, no siendo admisible realizar la ampliación del alcance con ocasión de dictarse la propuesta de liquidación provisional, sino que ha de realizarse con carácter previo a dictarse la misma, ya que con la notificación de la propuesta se abre el plazo de alegaciones..

En consecuencia, se aprecia un defecto procedimental trascendente, pues la adecuada delimitación del alcance de las actuaciones de comprobación limitada efectivamente realizadas, resulta relevante a los efectos previstos en el artículo 140 de la Ley General Tributaria, que prohíbe una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en los procedimientos que son objeto de la presente reclamación. Se trata de un defecto procedimental invalidante del acuerdo de liquidación dictado que conlleva su anulación, y que obliga a retrotraer las actuaciones al momento inmediato anterior a aquél en que se produce el defecto, para su subsanación.

Tercero:

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea, formulando las alegaciones siguientes:

1. Entre la normativa tributaria que regula el alcance de los procedimientos, en este caso concreto procede destacar, en primer lugar, el artículo 137.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) referido al inicio de las actuaciones de comprobación limitada, y la obligación de comunicar al contribuyente el alcance de las mismas:

"2. 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.

Cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta."

Por su parte, 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 (RGAT) aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en relación con la ampliación de alcance, establece:

"1. 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."

El TEAR considera que la actuación realizada por la oficina de Gestión ha sido contraria a este último artículo, puesto que la ampliación de alcance se notificó en la propuesta de liquidación, cuando debe realizarse con anterioridad a la misma, ya que con la notificación de la propuesta se abre el plazo de alegaciones.

El TEAR apoya su argumentación en las resoluciones del TEAC, de 12 de diciembre de 2013 (RG-4030-2011) y 15 de diciembre de 2015 (RG-3063-2013).

2. Pues bien, en primer lugar, este Departamento de Gestión Tributaria considera que las resoluciones del TEAC mencionadas por el TEAR en su fundamento de derecho tercero, no son aplicables en este caso concreto, dado que, en las liquidaciones que analiza el TEAC, la oficina gestora no había procedido a modificar ni a ampliar el alcance de la comprobación.

Sin embargo, en el procedimiento de comprobación limitada objeto del presente recurso, la oficina gestora sí que comunicó al contribuyente la ampliación del alcance del procedimiento. Concretamente, el 30 de enero de 2018, se notificó al contribuyente, propuesta de resolución correspondiente al IRPF 2016, en la que se ampliaba el alcance del procedimiento de comprobación limitada a "verificar que las amortizaciones practicadas corresponden al ejercicio objeto de comprobación y verificar la correcta cumplimentación de los índices correctores en su actividad en estimación objetiva."

Por tanto, en este caso no se puede hablar de que exista un defecto procedimental que suponga la anulabilidad del procedimiento de comprobación limitada seguido por la oficina gestora, puesto que el contribuyente tuvo conocimiento de la ampliación del alcance, y tuvo ocasión de presentar las alegaciones que considerara oportunas en relación con esta circunstancia.

3. Por otro lado, este Centro directivo no comparte el criterio del TEAR de que la ampliación de alcance no se puede realizar conjuntamente con la notificación de la propuesta de liquidación.

El criterio de este Departamento es que, en un procedimiento de comprobación limitada, o de verificación de datos, es posible incluir en la propuesta de liquidación un acuerdo formal de ampliación del alcance y una identificación concreta de los nuevos elementos del procedimiento a los que se amplía dicho alcance.

El artículo 164.1 del RGAT exige que la ampliación se realice antes de la apertura del plazo de alegaciones, de forma que el contribuyente pueda alegar lo que corresponda a su derecho sobre la totalidad del procedimiento, incluida la propia ampliación de alcance.

De acuerdo con el artículo 30.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas: "Los plazos expresados en días se contarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o la desestimación por silencio administrativo."

Puesto que, con la notificación de la propuesta de liquidación, en un procedimiento de comprobación limitada, se comunica también la apertura del plazo de alegaciones, el plazo de alegaciones se inicia a partir del día siguiente al de la notificación de dicha propuesta.

Por tanto, si la ampliación de alcance del procedimiento se incluye en la propuesta de liquidación, en todo caso se comunica al contribuyente antes de la apertura del plazo de alegaciones, que, como se ha indicado, se inicia al día siguiente de la notificación de la propuesta.

4. Asimismo, de acuerdo con el párrafo segundo del artículo 137.2 de la LGT, el procedimiento de comprobación limitada puede ser iniciado directamente con propuesta de liquidación, en la que se fija el alcance de cada procedimiento.

Por tanto, si es posible iniciar un procedimiento mediante una propuesta de liquidación en la que se debe recoger el alcance del mismo, del mismo modo será posible ampliar el alcance de un procedimiento en una propuesta de liquidación. En ambos casos el contribuyente dispone del plazo de alegaciones para plantear las cuestiones que considere necesarias.

No parece lógico que sea posible iniciar un procedimiento directamente mediante propuesta de liquidación con indicación del alcance, pero que para comunicar la ampliación del mismo sea necesario realizar una comunicación específica, previa a la propuesta de liquidación.

En opinión de este Departamento no existen razones de seguridad jurídica del contribuyente, ni de ningún otro tipo, que avalen el criterio del TEAR manifestado en la resolución objeto del presente recurso.

Termina el Director recurrente solicitando la unificación de criterio a fin de declarar que, en un procedimiento de Gestión Tributaria de aplicación de los tributos, es posible incluir en la propuesta de liquidación un acuerdo formal de ampliación del alcance y una identificación concreta de los nuevos elementos del procedimiento a los que se amplía dicho alcance.

Cuarto:

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación 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 (en adelante, LGT). SEGUNDO: La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada consiste en determinar si en un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada es posible incluir en la propuesta de liquidación un acuerdo formal de ampliación del alcance de las actuaciones con la identificación concreta de los nuevos elementos a los que dicho alcance se amplía. TERCERO: El artículo 34.1.ñ) de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) dispone lo siguiente:

Artículo 34. Derechos y garantías de los obligados tributarios

1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

(....)

ñ) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta Ley.

(.....)".

El derecho del obligado tributario a ser informado del alcance de las actuaciones al inicio de las mismas es reconocido por la ley respecto de todas las actuaciones de comprobación que lleve a cabo la Administración tributaria, tanto por los órganos de gestión como por los de inspección tributaria. En concreto, respecto del procedimiento de comprobación limitada, dispone el artículo 137 de la LGT:

Artículo 137. Iniciación del procedimiento de comprobación limitada

"1. Las actuaciones de comprobación limitada se iniciarán de oficio por acuerdo del órgano competente.

2. 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.

Cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta".

El artículo 138 de la LGT, concerniente a la tramitación de este procedimiento, dispone en su apartado tercero que "Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración tributaria deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho". Por su parte, el artículo 164 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 (RGAT), establece, respecto de la tramitación del procedimiento de comprobación limitada, lo siguiente:

Artículo 164. Tramitación del procedimiento de comprobación limitada

1. 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.

(.....).

4. Con carácter previo a la resolución, la Administración deberá notificar al obligado tributario la propuesta de resolución o de liquidación para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho.

Se podrá prescindir del trámite de alegaciones cuando la resolución contenga manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada.

(.....)"

En el caso examinado la Administración tributaria inició respecto del obligado tributario un procedimiento de comprobación limitada concerniente al IRPF del ejercicio 2016. En la comunicación de inicio del procedimiento se señalaba que el alcance del mismo se circunscribía a "Comprobar que los módulos aplicados son los que corresponden con la actividad desarrollada por el contribuyente". Se constata, por tanto, que la Administración tributaria cumplió con la exigencia de expresar el alcance de las actuaciones establecida en el artículo 137.2 de la LGT. Posteriormente, en la propuesta de liquidación provisional notificada al obligado tributario la Administración le comunicó la ampliación del alcance de las actuaciones para verificar también la correcta cumplimentación de los índices correctores en su actividad en estimación objetiva y que las amortizaciones practicadas corresponden al ejercicio objeto de comprobación. A juicio de este Tribunal Central ningún reproche merece la actuación de la Administración tributaria. En efecto, no se aprecia obstáculo alguno para que en la propuesta de liquidación provisional se incluya la ampliación del alcance de las actuaciones de comprobación limitada notificado inicialmente al obligado tributario. El apartado primero del artículo 164 del RGAT permite a la Administración la ampliación del alcance de las actuaciones con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones. Teniendo en cuenta que, de conformidad con el apartado cuarto de dicho precepto, el plazo de 10 días para alegaciones se cuenta a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta de liquidación, no cabe duda de que la notificación de la ampliación del alcance en la propuesta de liquidación supone, en definitiva, ampliar el alcance con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones. Por otra parte, ninguna indefensión se causa al obligado tributario que, en el plazo de alegaciones que se le abre con la notificación de la propuesta de liquidación, puede manifestar cuanto conviene a su derecho, incluido lo que se refiera a la ampliación del alcance. Debe señalarse, a este respecto, en primer lugar, que las resoluciones de este Tribunal Central citadas por el TEAR no contemplan el mismo supuesto de hecho que el del presente recurso extraordinario de alzada. Así, en dichas resoluciones (RG 4030/2011 y 3063/2013) la Administración no había comunicado al interesado ampliación alguna del alcance notificado al inicio del procedimiento, de manera que, habiéndose aquella excedido en su regularización respecto del alcance de las actuaciones, este Tribunal acordó la anulación de la liquidación con retroacción de actuaciones para la subsanación del defecto advertido. Como dijimos en la resolución de 15 de diciembre de 2015 (RG 3063/2013):

En consecuencia, este TEAC aprecia un defecto procedimental trascendente, pues la adecuada delimitación del alcance de las actuaciones de comprobación limitada efectivamente realizadas, resulta relevante a los efectos previstos en el artículo 140 de la Ley General Tributaria, que prohíbe una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en el procedimiento que es objeto de la presente reclamación. Se trata de un defecto procedimental invalidante de la resolución con liquidación provisional dictada, cuya subsanación exige retrotraer las actuaciones para que, con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, se dicte acuerdo en el que de forma motivada se amplíe el alcance de las actuaciones y se notifique debidamente dicho acuerdo al obligado tributario.

Es decir, no se trata de un defecto insubsanable, determinante de la nulidad de pleno derecho del acuerdo de liquidación, pues la Oficina gestora no ha dictado dicho acto prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. La Oficina gestora realiza actuaciones de comprobación limitada en el seno de un procedimiento diseñado por la norma para realizar dichas actuaciones y lo que ha incumplido es la obligación (artículo 164.1 RRVA) de ampliar el alcance inicialmente comunicado al sujeto pasivo antes de la apertura del plazo de alegaciones. Se trata, por tanto, de un defecto procedimental trascendente que vicia de anulabilidad el acuerdo de liquidación y que obliga a retrotraer las actuaciones al momento inmediato anterior a aquél en que se produce el defecto, para su subsanación.

El TEAR, pese a ser consciente de que las resoluciones que menciona no contemplan el mismo supuesto de hecho aquí planteado, se fija en ellas por la afirmación que contienen sobre el momento al que deben retrotraerse las actuaciones cuando la ampliación del alcance no se ha producido. Y aquí es donde el TEAR hace

decir a dichas resoluciones lo que no dicen. En efecto, en dichas resoluciones este Tribunal Central se limitó a indicar que el acuerdo de ampliación del alcance de las actuaciones tenía que haberse hecho con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones que es, ni más ni menos, lo que dice el artículo 164.1 del RGAT. No señaló, sin embargo, que dicha ampliación del alcance tuviera que ser previa a la formulación de la propuesta de liquidación como le atribuye el TEAR.

Resta indicar, como señala el Director recurrente, que si conforme al artículo 137.2 de la LGT el procedimiento de comprobación limitada puede ser iniciado directamente con la notificación de la propuesta de liquidación, en la que se fija el alcance del procedimiento, no parece lógico que para comunicar la ampliación del mismo sea necesario realizar una comunicación específica, previa a la propuesta de liquidación.

A la misma conclusión ha llegado el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias en su resolución de 23 de diciembre de 2019 (33/00210/2019) para un supuesto igual al examinado en el presente recurso extraordinario de alzada. Y en similar sentido se ha pronunciado asimismo el Tribunal Superior de Justicia de Murcia en Sentencia de 21 de marzo de 2019 (rec contencioso-administrativo nº 544/2016).

Por último ha de señalarse que la conclusión anterior, favorable a la posibilidad de incluir en la propuesta de liquidación de un procedimiento de comprobación limitada un acuerdo de ampliación del alcance de las actuaciones, es plenamente trasladable al procedimiento de verificación de datos si se tiene presente lo dispuesto en el artículo 155 del RGAT, a cuyo tenor:

Artículo 155. Iniciación y tramitación del procedimiento de verificación de datos

1. La Administración podrá iniciar un procedimiento de verificación de datos en los supuestos previstos en el artículo 131 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Con carácter previo a la apertura, en su caso, 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.

3. Con carácter previo a la resolución en la que se corrijan los defectos advertidos o a la práctica de la liquidación provisional, la Administración deberá notificar al obligado tributario la propuesta de resolución o de liquidación para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho.

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 (AEAT)

ACUERDA:

ESTIMARLO, fijando el criterio siguiente:

En un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada es posible incluir en la propuesta de liquidación un acuerdo formal de ampliación del alcance de las actuaciones con la identificación concreta de los nuevos elementos a los que dicho alcance se amplía.

La afirmación anterior es plenamente aplicable al procedimiento de verificación de datos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.