

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082326

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de mayo de 2021

Sala 1.^a

R.G. 1584/2021

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Procedimientos de gestión tributaria en la Ley 58/2003. Posibilidad de iniciar un procedimiento de comprobación limitada mediante notificación de propuesta de liquidación provisional.

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si resulta posible iniciar el procedimiento de comprobación limitada mediante la notificación de una propuesta de liquidación provisional, cuando la Administración disponga de información suficiente en los términos del art. 137.2 de la Ley 58/2003 (LGT), aun cuando se vaya a regularizar la situación de un obligado tributario que no ha presentado la declaración del tributo objeto de regularización.

Con carácter general, el procedimiento de comprobación limitada se inicia con la correspondiente comunicación al obligado tributario, exige con posterioridad la notificación de una propuesta de liquidación frente a la cual el interesado puede formular cuantas alegaciones tenga por conveniente y finaliza con la notificación de la liquidación provisional. Excepcionalmente, sin embargo, el art. 137.2 de la Ley 58/2003 (LGT) permite que el inicio del procedimiento se produzca con la notificación de la propuesta de liquidación cuando la Administración disponga de datos suficientes en su poder para formularla. No cabe duda de que dicha posibilidad pretende conseguir una mayor celeridad en la tramitación del procedimiento de comprobación limitada cuando la Administración no necesita requerir información al obligado tributario o a terceros para formular la propuesta de liquidación por disponer de datos suficientes para ello. En estos casos lo que sucede es, en definitiva, que a la comunicación al interesado del inicio del procedimiento de comprobación limitada se acompaña la propuesta de liquidación.

Por otro lado, del apdo. c) del art. 163 del RD 1065/2007 (RGAT) se infiere inequívocamente que la Administración tributaria puede iniciar un procedimiento de comprobación limitada cuando el contribuyente no ha presentado su autoliquidación y obren en poder de aquélla antecedentes que pongan de manifiesto su obligación de hacerlo. Y esta es precisamente la situación que se plantea en el caso examinado. En efecto, de los datos en poder de la Administración puestos de manifiesto al interesado con la notificación de la propuesta de liquidación, se colige que el contribuyente tenía obligación de presentar autoliquidación por el IRPF del ejercicio 2016.

Como hemos avanzado, la posibilidad contemplada en el párrafo segundo del art. 137.2 de la Ley 58/2003 (LGT) pretende conseguir una mayor celeridad en la tramitación del procedimiento de comprobación limitada cuando la Administración no necesita requerir información al obligado tributario o a terceros para formular la propuesta de liquidación por disponer de datos suficientes para ello, de forma que, en estos casos, la comunicación del inicio del procedimiento y la propuesta de liquidación se formulan y notifican al interesado en unidad de acto. Pues bien, esa mayor celeridad en la tramitación del procedimiento no depende de si el interesado ha presentado o no declaración sino exclusivamente de si la Administración cuenta con datos suficientes para formular la propuesta de liquidación.

Por último, debe recordarse que la propuesta de liquidación no es más que eso, una propuesta. Con su notificación se le abre al interesado la posibilidad de formular cuantas alegaciones convengan a su derecho, tanto para cuestionar, en su caso, los datos de partida en los que ha basado la Administración su propuesta de liquidación, al amparo del art. 108.4 de la Ley 58/2003 (LGT), como para acreditar la concurrencia de circunstancias personales y/o patrimoniales que exijan modificar dicha propuesta. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 93, 94, 108, 136, 137 y 140.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 92, 163 y 165.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 96.

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 Andalucía, de 3 de junio de 2020, recaída en la reclamación nº 11/02660/2018 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 obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. Con fecha 16 de mayo de 2018 la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de ... de la AEAT notifica a **Xy** (obligado tributario) una propuesta de liquidación provisional con la que inicia un procedimiento de comprobación limitada concerniente al IRPF del ejercicio 2016. En dicha propuesta se señala lo siguiente:

La Administración realiza la propuesta de liquidación provisional que se adjunta, de acuerdo con los datos que obran en nuestro poder y las imputaciones realizadas por terceros ya que al día de hoy, no consta que haya presentado declaración del 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.

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 no presentación de su declaración. En concreto:

- Constatar que, con los datos de que dispone la Administración, usted está obligado a presentar declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como consecuencia de la propuesta de liquidación provisional realizada por la Administración resulta una cuota a pagar de 1.570,89 euros.

En el apartado de "Motivación" señala la Administración tributaria:

Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la información existente en las bases de datos de la Agencia Tributaria, así como, de los datos y documentos obrantes en el expediente u obtenidos en el transcurso de las actuaciones realizadas, se ha procedido a la comprobación del concepto tributario arriba indicado, habiéndose detectado la existencia de hechos imponibles no declarados, por lo que se procede a regularizar su situación tributaria mediante la práctica de la propuesta de liquidación provisional que se adjunta. En concreto los hechos imponibles detectados se refieren a los conceptos siguientes:

- Como señala el artículo 96 de la Ley 35/2006, ley del IRPF, existe obligación de presentar declaración del IRPF ya que ha obtenido en el ejercicio rendimientos íntegros del trabajo por importe superior a 22.000 euros.

- Constan en poder de la Administración los rendimientos que figuran en los datos fiscales que se adjuntan.

- Los rendimientos del trabajo personal del artículo 6.2.a, se determinan según lo dispuesto en los artículos 17 al 19 de la Ley del Impuesto.

- Los gastos deducidos de los rendimientos íntegros del trabajo personal, se han determinado según establece el artículo 19.2 de la Ley del Impuesto.

- Los gastos deducidos del rendimiento neto previo del trabajo personal con carácter general se han determinado, según establece el artículo 19.2.f de la Ley del Impuesto.

- Los rendimientos íntegros del capital mobiliario (artículo 6.2.b), correspondientes a la base imponible del ahorro se han determinado según lo dispuesto en el artículo 25.1,2 y 3 de la Ley del Impuesto y los artículos 17 a 19 del Reglamento.

- El importe del mínimo del contribuyente se ha determinado según establece el artículo 57 y 56.3 de la Ley del Impuesto.

- El importe del mínimo personal y familiar que forma parte de la base liquidable general se ha determinado según establece el artículo 56.2 de la Ley del Impuesto.

- La cuota estatal correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen se determina de acuerdo con el artículo 63.1 de la Ley del Impuesto.

- La cuota autonómica correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen se determina de acuerdo con el artículo 74.1 de la Ley del Impuesto.

- La cuota estatal correspondiente al mínimo personal y familiar que forma parte de la base liquidable general se determina de acuerdo con el artículo 63.1 de la Ley del Impuesto.

- La cuota autonómica correspondiente al mínimo personal y familiar que forma parte de la base liquidable general se determina de acuerdo con el artículo 74.1 de la Ley del Impuesto.

- El cálculo de la cuota líquida total se ha efectuado a tenor de lo dispuesto en los artículos 67 y 77 de la Ley del Impuesto.

- Las retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos del trabajo se efectúa de acuerdo con los artículos 99 y 101 de la Ley del Impuesto y artículos 80 a 89 y 102 del Reglamento del Impuesto.

En documento adjunto indica la Administración tributaria los datos que figuran en su poder concernientes al obligado tributario y que son los siguientes:

RENDIMIENTOS DEL TRABAJO:

| PAGADOR | CLAVE | RETRIBUCIONES DINERARIAS | RETENCIONES | GASTOS DEDUCIBLES |
|---------|-------------|--------------------------|-------------|-------------------|
| C, S.A. | A- Empleado | 12.683,23 | 1.148,02 | 891,91 |
| S, S.A. | A- Empleado | 11.375,26 | 1.592,53 | 591,73 |
| S, S.A. | A- Empleado | 3.765,03 | 95,88 | 243,00 |
| A, S.L. | A- Empleado | 127,40 | 2,55 | 8,16 |
| TOTAL | | 27.950,92 | 2.838,98 | 1.734,80 |

RENDIMIENTOS DE CUENTAS BANCARIAS:

| PAGADOR | CUENTA | TIPO | RENDIMIENTO S DINERARIOS | RETENCIONE S |
|---------|--------|------------------|--------------------------|--------------|
| IN BANK | XXXXXX | Cuenta corriente | 0,62 | 0,11 |
| IN BANK | YYYYYY | Cuenta corriente | - 82,12 | 0,36 |
| TOTAL | | | - 81,50 | 0,47 |

PRÉSTAMOS Y CRÉDITOS RELACIONADOS CON BIENES INMUEBLES:

| DECLARANT E | IDENTIFICACIÓ N PRÉSTAMO O CRÉDITO | % PARTICIPACIÓN | CAPITAL AMORTIZADO | INTERESES |
|-------------|------------------------------------|-----------------|--------------------|-----------|
| IN BANK | ZZZZZZZZZZZZ | 50% | 2.384,60 | 279,66 |

INFORMACIÓN CATASTRAL DE INMUEBLES:

| REF. CATASTR AL | SITUAC IÓN | MUNICI PIO | TIPO | VALOR CATASTR AL | DERECH O | % PAR. | N. DÍAS | USO |
|-----------------|------------|------------|-------------|------------------|--------------|--------|---------|----------|
| RRRRRRR | AV. (...) | (...) | Reside ncia | 31.864,11 R | Propietari o | 50% | 366 | Vivienda |

INFORMACIÓN FACILITADA POR LA DIRECCIÓN GENERAL DEL CATASTRO EXCEPTO EL CAMPO DE USO QUE ES DETERMINADO POR LA AEAT. UNA "R" A CONTINUACIÓN DEL VALOR CATASTRAL INDICA QUE EL VALOR CATASTRAL HA SUFRIDO UNA REVISIÓN A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2006.

2. Frente a la propuesta de liquidación el interesado presentó escrito de alegaciones el 22 de mayo de 2018 en el que señaló no estar conforme con la propuesta de liquidación provisional practicada, manifestando no haberse tenido en cuenta "la *manutención de mis hijas, por un importe anual de 4.200 euros a razón de 350 euros mensuales*". Aportó con el escrito sentencia de divorcio 20 de abril de 2016 del Juzgado (...) de (...) por la que se

obliga al contribuyente al pago, en concepto de pensión de alimentos a favor de sus dos hijas menores de edad, de 175,00 euros mensuales por cada una de ellas.

3. Con fecha 2 de agosto de 2018 se notificó al obligado tributario la liquidación que pone fin al procedimiento de comprobación limitada en los mismos términos que la propuesta. A las alegaciones previamente formuladas por el interesado responde la Administración que "*En relación a su solicitud de incluir las anualidades por alimentos en favor de sus hijas, no ha aportado los justificantes de haberlas abonado por lo que se desestiman sus alegaciones*".

4. El 3 de agosto de 2018 interpuso el interesado recurso de reposición contra la liquidación provisional aportando justificantes bancarios del pago de las anualidades por alimentos correspondientes al año 2017.

5. El recurso de reposición fue desestimado mediante resolución notificada el 13 de septiembre de 2018 con base en la motivación siguiente (la negrita es añadida):

SEGUNDO. De acuerdo con:

*La documentación aportada por el recurrente y los antecedentes obrantes en el expediente, así como consultada la base de datos de la Administración tributaria, se desestiman sus pretensiones al no haberse acreditado el pago de las anualidades por alimentos correspondientes al año 2016, en concreto a partir de la fecha de la Sentencia Judicial 82/2016, dictada por el Juzgado (...) de (...) en fecha 20/04/2016. **Las transferencias aportadas son las correspondientes al año 2017, mientras que el procedimiento de comprobación limitada, cuya resolución con liquidación provisional ahora se recurre, se inicia en relación con el IRPF del ejercicio 2016.***

Segundo:

Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición el obligado tributario interpuso el 8 de octubre de 2018 la reclamación nº 11/02660/2018 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante) aportando justificantes bancarios de anualidades por alimentos satisfechas en el año 2016.

El TEAR estimó la reclamación en su resolución de 3 de junio de 2020 con la siguiente argumentación:

TERCERO. La previa cuestión a resolver, antes de entrar en el fondo del asunto, es si se ajusta a derecho que la Administración iniciara el procedimiento mediante la emisión de la propuesta de liquidación, sin previo requerimiento y ello porque, ciertamente, el artículo 137.2 segundo párrafo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, permite el inicio del procedimiento de comprobación limitada mediante la notificación de la propuesta de liquidación, pero lo condiciona a que los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular dicha propuesta, pues esta modalidad de inicio se configura como alternativa excepcional para el supuesto de que existan unos datos que contradigan lo declarado por el contribuyente, permitiendo practicar directamente la propuesta de liquidación.

Pues bien, aún no habiéndose alegado por el reclamante, a la luz de las facultades de revisión reconocidas a este Tribunal por el artículo 237.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, conforme al que "las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución, todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados", se hace necesario examinar si resulta procedente el procedimiento instruido por la Oficina Gestora para regularizar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2016.

La Oficina gestora, no constando la presentación por parte del interesado la declaración de IRPF 2016, estando obligado a ello, inició procedimiento de comprobación limitada mediante propuesta de liquidación, notificada en fecha 16 de mayo de 2018, tal y como se ha puesto de manifiesto en el expediente administrativo.

En el presente caso, no puede considerarse que concurren las circunstancias para seguir el procedimiento por la vía del artículo 137.2 LGT (inicio con propuesta de liquidación) que, como hemos expuesto, dicha posibilidad debe calificarse de excepcional y solo aplicable cuando existan unos datos que permitan practicar una propuesta de liquidación suficientemente motivada. Es evidente que cuando estamos ante un no declarante, en primer lugar hay que darle la oportunidad de que acredite las circunstancias que le condujeron a no declarar. Pero aun en el caso de que estuviese obligado a presentar declaración, debía permitírsele que justificase las circunstancias personales y demás circunstancias patrimoniales relevantes para la liquidación del impuesto. Este modo de actuar, además de desvirtuar la propia naturaleza del procedimiento de comprobación limitada, conduce a la indefensión del interesado desde el momento en que se le priva de aportar suficientes elementos en dicho procedimiento para justificar su situación, a diferencia de lo que hubiera sucedido si el procedimiento se hubiera iniciado mediante comunicación o requerimiento.

En consecuencia, el procedimiento debió iniciarse mediante requerimiento para justificar o aclarar la discrepancia observada. Así pues, sin necesidad de otras consideraciones, procede estimar la presente reclamación y anular el acto recurrido, por no ajustarse a Derecho.

Tercero:

El Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT interpuso frente a la resolución del TEAR, al considerarla gravemente dañosa y errónea, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio el 14 de octubre de 2020, formulando las alegaciones que siguen:

1. Iniciación del procedimiento de comprobación limitada.

El artículo 137.2 de la LGT establece 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.*"

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.

De cara a poder analizar si concurren o no las circunstancias del referido precepto, este Departamento considera imprescindible hacer una valoración de qué datos obraban en este caso en poder de la Administración tributaria.

2. Datos en poder de la Administración tributaria.

En la notificación en la que la Administración realiza la propuesta de liquidación provisional con apertura de trámite de alegaciones y por el cual se inicia el procedimiento de comprobación limitada, se pone de manifiesto que "a día de hoy, **no consta que haya presentado declaración del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 2016**".

Junto con la propuesta de liquidación, la oficina gestora recoge relación de los datos fiscales que obran en su poder al inicio del procedimiento:

1. Rendimientos de trabajo:

De acuerdo con la información recabada de las declaraciones informativas de retenciones e ingresos, declarada por cuatro entidades pagadoras (modelo 190), así como de las autoliquidaciones trimestrales, a través del modelo 111, Don **Xy** percibió durante 2016, unos rendimientos íntegros de 27.950,92 euros, soportó retenciones por importe de 2.838,98 euros y como gastos deducibles 1.734,80 euros.

2. Rendimientos de cuentas bancarias:

De acuerdo con la información recabada a través del modelo 196 (Declaración informativa, resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos de capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras), el contribuyente percibió unos rendimientos de capital mobiliario dinerarios negativos, a integrar en la base imponible del ahorro, por importe de 81,50 euros, y soportó unas retenciones por valor de 0,47 euros.

3. Préstamo relacionado con bienes inmuebles:

De acuerdo con la información recabada a través del modelo 181 (Declaración informativa. Préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles), durante 2016 se amortizaron 2.384,60 euros y se pagaron unos intereses por importe de 279,66 euros de un préstamo hipotecario en el que el contribuyente participa en un 50%.

4. Información catastral de inmuebles:

De acuerdo con la información facilitada por la Dirección General del Catastro, el contribuyente figura como propietario del 50% de una residencia en el municipio de (...).

3. Obligación de declarar.

La obligación de declarar viene regulada en el artículo 96 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF), y el desarrollo reglamentario en el artículo 61 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (en adelante, RIRPF).

De acuerdo, con la información comentada en la alegación segunda, el contribuyente percibió durante el ejercicio 2016 más de 12.000 euros anuales en concepto de rendimientos íntegros del trabajo; provenientes de más

de un pagador, sumando la cuantía de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores un importe superior a 1.500 euros anuales.

Adicionalmente, la suma de los rendimientos íntegros del trabajo también era superior a los 22.000 euros anuales que determina la Ley del Impuesto como límite para los casos en que existe un único pagador.

Por consiguiente, este Departamento considera que la información que disponía la Administración tributaria al inicio del procedimiento era suficiente como para poder formular una propuesta de liquidación provisional e iniciar el procedimiento mediante la notificación de dicha propuesta en los términos del apartado 2 del artículo 137 de la LGT.

Téngase en cuenta a estos efectos que el objeto del procedimiento era la obligación de presentar declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y que los datos disponibles permitían una cuantificación racional y completa (con todos los componentes básicos para la cuantificación) de las distintas rentas, sin perjuicio de que en el trámite de alegaciones el obligado tributario pudiera poner de manifiesto cualquier dato adicional y relevante.

4. Justificación de las circunstancias personales y patrimoniales.

Al iniciar a través de propuesta de liquidación provisional, el contribuyente dispone no solo de todos datos fiscales recabados por la Administración en ese momento, sino que los tiene ya incorporados en la propuesta de liquidación provisional, como ya hubiera sucedido si el contribuyente hubiera accedido al servicio de asistencia a la confección que ofrece la AEAT a través de Renta Web.

El TEAR considera que, al iniciar el procedimiento de comprobación limitada mediante la notificación de la propuesta de liquidación provisional, no se está dando la oportunidad al contribuyente de acreditar las circunstancias que le condujeron a no declarar.

Sin embargo, con la notificación de la propuesta de liquidación provisional se produce la apertura del trámite de alegaciones, pudiendo el contribuyente formular las alegaciones y aportar documentos y justificantes que estime oportunos, como justificar el motivo por el que considera que no está obligado a declarar.

Pudiendo, durante este trámite, alegar la inexactitud o falsedad de los datos fiscales que se le han puesto de manifiesto en la propuesta, debiendo en este caso la Administración contrastarlo, en los términos del artículo 108.4 de la LGT y artículo 92 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGAT).

En el caso que nos ocupa, tal como se puede ver en los antecedentes de hecho del presente recurso, el contribuyente presentó alegaciones, manifestando que no estaba de acuerdo con la propuesta al no incluir las anualidades por alimentos que satisfizo a favor de sus hijas, pero nada objetó en relación con su obligación de declaración ni en relación con la cuantificación de las distintas rentas respecto de las cuales la Administración disponía de información, lo que confirma, a juicio de este Departamento, la suficiencia de los datos disponibles.

Al no aportar los justificantes de abono de los mismos, se desestimaron sus alegaciones, motivo que le llevó a recurrir primero en reposición y luego ante el TEAR.

Es por todo ello, que este Departamento considera que el no haber iniciado el procedimiento mediante comunicación o requerimiento no ha generado la indefensión del interesado que aboga el TEAR en su resolución. El interesado pudo y formuló alegaciones una vez formulada la propuesta de liquidación, disponiendo desde el inicio del procedimiento de toda la información en poder de la Administración en ese momento.

5. Regulación del procedimiento de comprobación limitada.

Los argumentos vertidos hasta el momento pretenden dejar acreditado que en el caso que nos ocupa la Administración contaba con información suficiente en los términos exigidos por el artículo 137.2 de la LGT.

Nada en este precepto condiciona la posibilidad de iniciar el procedimiento mediante la notificación de una propuesta a la circunstancia de que estemos ante un declarante y, sin embargo, es clara la posibilidad de tramitar un procedimiento de comprobación limitada cerca de un no declarante (ningún precepto de la LGT excluye esta posibilidad y el artículo 163, letra c) del Reglamento de aplicación de los tributos la contempla expresamente).

Por consiguiente, no existe precepto alguno en el que se pueda apoyar la conclusión del TEAR. El único fundamento de su conclusión es una hipotética indefensión que, como hemos podido apreciar, realmente no se produjo, por cuanto se pusieron a disposición del obligado tributario todos los datos de que disponía la Administración tributaria, los cuales sustentaban y motivaban de forma completa la liquidación realizada.

La discrepancia que planteó el obligado tributario no ponía en duda ninguno de los datos que determinaban su obligación de declaración, sino que se refería a un elemento adicional que pudo hacer valer en reiteradas ocasiones, lo que demuestra la ausencia de indefensión.

Ese elemento adicional, respecto del cual ignoramos su verdadera relevancia para el caso, ya que no es analizado por el TEAR y en fases anteriores no había sido acreditado documentalmente, no constituye un dato

nuclear para la determinación de la obligación de declaración y para la cuantificación de las rentas sujetas a imposición, de forma que, si bien podría llegar a afectar a la cuantía de la liquidación, no por ello pone en duda la suficiencia del resto de datos para iniciar el procedimiento con la notificación de una propuesta de liquidación.

CONCLUSIÓN

En consecuencia, trascendiendo al caso del expediente en concreto, este Departamento no comparte la interpretación efectuada por el TEAR en el caso descrito anteriormente, por lo que se solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de declarar que resulta posible iniciar el procedimiento de comprobación limitada mediante la notificación de una propuesta de liquidación provisional, cuando la Administración disponga de información suficiente en los términos del artículo 137.2 de la LGT, aun cuando se vaya a regularizar la situación de un obligado tributario que no ha presentado la declaración del tributo objeto de regularización.

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 con lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

La cuestión controvertida consiste en determinar si resulta posible iniciar el procedimiento de comprobación limitada mediante la notificación de una propuesta de liquidación provisional, cuando la Administración disponga de información suficiente en los términos del artículo 137.2 de la LGT, aun cuando se vaya a regularizar la situación de un obligado tributario que no ha presentado la declaración del tributo objeto de regularización.

Tercero:

El procedimiento de comprobación limitada se encuentra regulado en los artículos 136 a 140 de la LGT así como en los artículos 163 a 165 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 (RGGI, en adelante).

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.

En vista de lo dispuesto en el apartado segundo del precepto transcrito el procedimiento de comprobación limitada ha de iniciarse mediante una comunicación debidamente notificada a los obligados tributarios. El artículo 138.3 de la LGT exige la notificación a estos últimos, con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, de la propuesta de liquidación para que aleguen lo que convenga a su derecho. Así pues, con carácter general, el procedimiento se inicia con la correspondiente comunicación al obligado tributario, exige con posterioridad la notificación de una propuesta de liquidación frente a la cual el interesado puede formular cuantas alegaciones tenga por conveniente y finaliza con la notificación de la liquidación provisional.

Excepcionalmente, sin embargo, el artículo 137.2 de la LGT permite que el inicio del procedimiento se produzca con la notificación de la propuesta de liquidación cuando la Administración disponga de datos suficientes en su poder para formularla. No cabe duda de que dicha posibilidad pretende conseguir una mayor celeridad en la tramitación del procedimiento de comprobación limitada cuando la Administración no necesita requerir información al obligado tributario o a terceros para formular la propuesta de liquidación por disponer de datos suficientes para ello. En estos casos lo que sucede es, en definitiva, que a la comunicación al interesado del inicio del procedimiento de comprobación limitada se acompaña la propuesta de liquidación.

El artículo 163 del RGGI establece lo siguiente:

Artículo 163. Iniciación del procedimiento de comprobación limitada

Se podrá iniciar el procedimiento de comprobación limitada, entre otros, en los siguientes supuestos

:

a) Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario, se adviertan errores en su contenido o discrepancias entre los datos declarados o justificantes aportados y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria.

b) Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario proceda comprobar todos o algún elemento de la obligación tributaria.

c) Cuando de acuerdo con los antecedentes que obren en poder de la Administración, se ponga de manifiesto la obligación de declarar o la realización del hecho imponible o del presupuesto de hecho de una obligación tributaria sin que conste la presentación de la autoliquidación o declaración tributaria.

Del apartado c) del artículo 163 del RGGI se infiere inequívocamente que la Administración tributaria puede iniciar un procedimiento de comprobación limitada cuando el contribuyente no ha presentado su autoliquidación y obren en poder de aquélla antecedentes que pongan de manifiesto su obligación de hacerlo.

Esta es precisamente la situación que se plantea en el caso examinado en el presente recurso. En efecto, de los datos en poder de la Administración puestos de manifiesto al interesado con la notificación de la propuesta de liquidación y a los que nos referimos en el antecedente de hecho primero, se colige que el contribuyente tenía obligación de presentar autoliquidación por el IRPF del ejercicio 2016.

Así, el artículo 96 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), en la redacción vigente al tiempo de los hechos aquí examinados, disponía:

Artículo 96. Obligación de declarar

1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan.

2. No obstante, **no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:**

a) **Rendimientos íntegros del trabajo, con el límite de 22.000 euros anuales.**

b) Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 euros anuales.

Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación respecto de las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva en las que la base de retención, conforme a lo que se establezca reglamentariamente, no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.

c) Rentas inmobiliarias imputadas en virtud del artículo 85 de esta Ley, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales.

En ningún caso tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros.

3. **El límite a que se refiere la letra a) del apartado 2 anterior será de 12.000 euros para los contribuyentes que perciban rendimientos íntegros del trabajo en los siguientes supuestos:**

a) **Cuando procedan de más de un pagador. No obstante, el límite será de 22.000 euros anuales en los siguientes supuestos:**

1.º Si la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supera en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.

2.º Cuando se trate de contribuyentes cuyos únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 17.2.a) de esta Ley y la determinación del tipo de retención aplicable se hubiera realizado de acuerdo con el procedimiento especial que reglamentariamente se establezca.

b) Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7 de esta Ley.

c) Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto reglamentariamente.

d) Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

4. Estarán obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que tengan derecho a deducción por doble imposición internacional o que realicen aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados o mutualidades de previsión social, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia que reduzcan la base imponible, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

5. Los modelos de declaración se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos.

6. El Ministro de Economía y Hacienda podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración.

La declaración se efectuará en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Los contribuyentes deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten contenidos en las declaraciones, acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlas en los lugares que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

7. Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este Impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 39.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

8. Cuando los contribuyentes no tuvieran obligación de declarar, las Administraciones públicas no podrán exigir la aportación de declaraciones por este Impuesto al objeto de obtener subvenciones o cualesquiera prestaciones públicas, o en modo alguno condicionar éstas a la presentación de dichas declaraciones.

9. La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar lo previsto en los apartados anteriores.

El contribuyente percibió en 2016 rendimientos del trabajo de más de un pagador, concretamente de tres, las entidades C, S.A., S, S.A. y A, S.L. Quiere ello decir que no tendría obligación de presentar autoliquidación, al amparo de lo dispuesto en el artículo 96 de la LIRPF transcrito, si los rendimientos del trabajo totales percibidos no superasen los 12.000 euros dado que la suma de las cantidades percibidas del segundo (S, S.A.) y tercer pagador (A, S.L.) por orden de cuantía supera la cantidad de 1.500 euros.

Teniendo presente que el contribuyente, según los datos obrantes en poder de la Administración, había percibido en 2016 unos rendimientos íntegros del trabajo de 27.950,92 euros no cabe duda, en virtud de lo dispuesto en el artículo 96 de la LIRPF, de que se encontraba obligado a presentar la correspondiente autoliquidación por el impuesto.

Esta obligación de presentar la autoliquidación por el IRPF del ejercicio 2016 no fue, por otra parte, cuestionada por el obligado tributario ni ante la Administración tributaria ni ante el TEAR, pues sus alegaciones se limitaron a manifestar su derecho a que se tuviera en cuenta, a la hora de liquidar la deuda correspondiente, las asignaciones por alimentos realizadas en favor de sus hijas durante el ejercicio.

Cuarto:

Así las cosas, el interesado estaba obligado a presentar autoliquidación por el IRPF del ejercicio 2016 y no lo hizo. La Administración tributaria inició un procedimiento de comprobación limitada para regularizar su situación, plenamente amparada para ello, como dijimos, en el artículo 163.c) del RGGI que permite sin género de duda el

inicio de un procedimiento de comprobación limitada cuando el contribuyente no ha presentado su autoliquidación y obren en poder de aquélla antecedentes que pongan de manifiesto su obligación de hacerlo.

Admitido, pues, el inicio de un procedimiento de comprobación limitada para regularizar la situación del obligado tributario no declarante, la controversia se circunscribe al hecho de que tal inicio se haya producido directamente con la notificación de la propuesta de liquidación y no mediante un requerimiento (comunicación de inicio).

A juicio del TEAR no cabe iniciar el procedimiento de comprobación limitada con la notificación de la propuesta de liquidación cuando el obligado tributario no ha presentado declaración. El citado órgano económico-administrativo fundamenta su postura en las siguientes afirmaciones:

(i) Cuando estamos ante un no declarante, en primer lugar hay que darle la oportunidad de que acredite las circunstancias que le condujeron a no declarar.

(ii) Aun en el caso de que estuviese obligado a presentar declaración, debía permitírsele que justificase las circunstancias personales y demás circunstancias patrimoniales relevantes para la liquidación del impuesto.

(iii) Este modo de actuar, además de desvirtuar la propia naturaleza del procedimiento de comprobación limitada, conduce a la indefensión del interesado desde el momento en que se le priva de aportar suficientes elementos en dicho procedimiento para justificar su situación, a diferencia de lo que hubiera sucedido si el procedimiento se hubiera iniciado mediante comunicación o requerimiento.

(iv) En consecuencia, el procedimiento debió iniciarse mediante requerimiento para justificar o aclarar la discrepancia observada

Anticipamos ya que no podemos compartir la postura del TEAR.

El artículo 137.2 de la LGT sólo exige para que el procedimiento de comprobación limitada pueda iniciarse mediante la notificación de la propuesta de liquidación que la Administración *cuenta con datos suficientes para poder formularla*. Es decir, basta con que la Administración disponga de datos suficientes para cuantificar las rentas gravadas y por aplicación de la normativa del impuesto determinar la cuota a ingresar. Ninguna alusión hace el precepto a que el obligado tributario haya presentado o no, previamente, su declaración. Por tanto, *ubi lex non distinguit, nec non distinguere debemus*.

El tenor literal del artículo 137.2 de la LGT no permite, pues, descartar el inicio del procedimiento de comprobación limitada mediante notificación de la propuesta de liquidación por el mero hecho de que el obligado tributario sea no declarante. Dicho con otras palabras, la literalidad de dicho precepto no obliga a iniciar el procedimiento de comprobación limitada mediante comunicación o requerimiento por el mero hecho de que el obligado tributario sea no declarante.

Tampoco la finalidad del precepto puede conducir a tal conclusión. Como dijimos en el fundamento de derecho anterior la posibilidad contemplada en el párrafo segundo del artículo 137.2 de la LGT pretende conseguir una mayor celeridad en la tramitación del procedimiento de comprobación limitada cuando la Administración no necesita requerir información al obligado tributario o a terceros para formular la propuesta de liquidación por disponer de datos suficientes para ello, de forma que, en estos casos, la comunicación del inicio del procedimiento y la propuesta de liquidación se formulan y notifican al interesado en unidad de acto.

Pues bien, esa mayor celeridad en la tramitación del procedimiento no depende de si el interesado ha presentado o no declaración sino exclusivamente de si la Administración cuenta con datos suficientes para formular la propuesta de liquidación. Podría darse el caso, en efecto, de que la Administración, pese a la declaración del sujeto pasivo, no pudiera formular la propuesta de liquidación por no contar con datos suficientes para ello. Tal supuesto se daría, por ejemplo, cuando la oficina gestora dispusiera de información obtenida de terceros poniendo de manifiesto transmisiones de participaciones en sociedades por el obligado tributario cuyas rentas no han sido consignadas por éste en su autoliquidación. La información facilitada por dichos terceros a la Hacienda Pública contiene el precio de venta de los títulos pero no el de adquisición. En esta tesitura es obvio que la Administración no cuenta con datos suficientes para formular su propuesta de liquidación en tanto no requiera previamente al contribuyente la aportación de los concernientes al precio de adquisición de los títulos pues, sin ellos, no puede determinar la renta generada por la transmisión de éstos. Y, por el contrario, podría ocurrir, como efectivamente aquí acaece, que, pese a no haber presentado el sujeto pasivo su autoliquidación, la oficina gestora disponga de datos suficientes para formular la propuesta de liquidación, porque dichos datos le permiten cuantificar las rentas gravadas y la cantidad a ingresar por aplicación directa de la normativa reguladora del impuesto.

Basta, por tanto, con que la Administración cuente con datos suficientes en su poder para formular la propuesta de liquidación para que el procedimiento de comprobación limitada dirigido a la regularización del no declarante pueda iniciarse mediante la notificación de aquélla.

Llegados a este punto debe recordarse que la propuesta de liquidación no es más que eso, una propuesta. Con su notificación se le abre al interesado la posibilidad de formular cuantas alegaciones convengan a su derecho, tanto para cuestionar, en su caso, los datos de partida en los que ha basado la Administración su propuesta de

liquidación, al amparo del artículo 108.4 de la LGT (desarrollado por el 92.2 del RGGI) -que obliga a contrastar los incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la LGT que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos-, como para acreditar la concurrencia de circunstancias personales y/o patrimoniales que exijan modificar dicha propuesta.

Así pues, debe rechazarse la afirmación del TEAR de que con el inicio del procedimiento mediante notificación de la propuesta de liquidación se impide al no declarante acreditar tanto las circunstancias que le condujeron a no declarar como las circunstancias personales y patrimoniales relevantes para la liquidación del impuesto.

Por estas mismas razones hay que descartar la indefensión que el TEAR considera generada al interesado por el hecho de no haberse iniciado el procedimiento de comprobación limitada mediante comunicación o requerimiento. Y es que el obligado tributario ha podido disponer desde el inicio del procedimiento de toda la información con que contaba la Administración para formular su propuesta de liquidación y ha podido igualmente alegar cuanto convenía a su derecho tras la notificación de dicha propuesta.

En el caso examinado el obligado tributario pudo alegar -y alegó efectivamente- frente a la propuesta de liquidación con la que se inició el procedimiento, la existencia de unas anualidades por alimentos satisfechas en favor de sus hijas que a su juicio debían modificar la propuesta formulada, no existiendo en consecuencia indefensión alguna.

Como señala el Director recurrente ese elemento adicional [las anualidades por alimentos satisfechas] no constituye un dato nuclear para la determinación de la obligación de declaración y para la cuantificación de las rentas sujetas a imposición, de forma que, si bien podría llegar a afectar a la cuantía de la liquidación, no por ello pone en duda la suficiencia del resto de datos para iniciar el procedimiento con la notificación de una propuesta de liquidación.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, 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,

ACUERDA

ESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

Resulta posible iniciar el procedimiento de comprobación limitada mediante la notificación de una propuesta de liquidación provisional aun cuando se vaya a regularizar la situación de un obligado tributario que no ha presentado la declaración del tributo objeto de regularización, siempre que la Administración disponga de información suficiente para formularla, en los términos del artículo 137.2 de la LGT, y ponga dicha información a disposición del obligado tributario junto con la notificación de la propuesta de liquidación.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.