

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ087594

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS (Sede en Las Palmas)***Sentencia 388/2021, de 25 de noviembre de 2021**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 71/2021***SUMARIO:**

**Procedimiento contencioso-administrativo. Inadmisibilidad del recurso. Actos de Trámite.** En el presente caso, la parte actora impugna la comunicación de inicio de unas actuaciones de comprobación e investigación, a través del procedimiento de protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales, por considerar que el citado acto administrativo vulnera su derecho a la tutela judicial efectiva, pues la Administración había regularizado su situación tributaria por el IRPF, ejercicios 2013 y 2014, con carácter general. Esa liquidación fue recurrida y anulada parcialmente por el TEAR y, la resolución del TEAR fue recurrida en vía contencioso-administrativa, cuyo recurso fue admitido a trámite. La recurrente considera que estando pendiente la decisión judicial, la Administración le notificó el inicio de un nuevo procedimiento de comprobación e investigación por el mismo impuesto, ejercicios y con el mismo alcance general, lo que, en su criterio, vulnera su derecho a la tutela judicial efectiva, ya que la nueva comprobación puede entrar en contradicción con la conclusión a que llegue el órgano judicial en el procedimiento contencioso administrativo. Que si la Administración tributaria puede ejercer sus facultades de comprobación reiteradamente sobre impuestos y ejercicios ya comprobados con anterioridad y pendiente de revisión judicial, el derecho a la tutela judicial efectiva se convertiría en «papel mojado». Por su parte, la Administración demandada alega la inadmisibilidad del recurso contencioso administrativo porque el acto impugnado es un acto de mero trámite cuyo alcance solo se limita a convocar a las personas sobre las que recae el procedimiento inspector para comparecer a fin de esclarecer los hechos. A juicio de la Sala, en circunstancias normales, la mera comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación tributaria, es un acto de mero trámite, y por tanto, no susceptible de impugnación autónomamente. No obstante, tratándose del procedimiento especial para la protección de derechos fundamentales, no es aplicable la regla de no admisión de recursos contra actos de trámite, pues estos actos pueden lesionar derechos fundamentales. No cabe alegar la terminación del procedimiento por satisfacción extraprocésal, en base a la finalización del procedimiento inspector debido a un error de coordinación, porque no se acreditó la finalización del procedimiento mediante un acto expreso en tal sentido. La Sala considera que el inicio de una nueva actuación tributaria, dado los términos en que se realiza, vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva, pues no se justifica ni se motiva, ni se limita a aspecto que guarden relación con la resolución del TEAR, sino que por el contrario, se acuerda con un alcance general y en relación con una actuación que está pendiente de resolución judicial. No es posible la inspección y comprobación de elementos tributarios que ya han sido previamente comprobados por la Administración, y menos aún, cuando los mismos, han sido objeto de impugnación ante un órgano jurisdiccional y está pendiente de decisión.

**PRECEPTOS:**

Constitución Española, art. 24.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42, 140 y 233.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 25, 51, 58, 69 c) y 135.

**PONENTE:***Doña María de las Mercedes Martín Olivera.*

Magistrados:

Don OSCAR BOSCH BENITEZ

Doña MARIA DE LAS MERCEDES MARTIN OLIVERA

Doña LUCIA DEBORA PADILLA RAMOS

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. SECCIÓN SEGUNDA**

Plaza de San Agustín N° 6

Las Palmas de Gran Canaria

Teléfono: 928 30 64 60

Fax.: 928 30 64 62

Email: s2contadm.lpa@justiciaencanarias.org

Procedimiento: Derechos fundamentales

Nº Procedimiento: 0000071/2021

NIG: 3501633320210000189

Materia: Derechos fundamentales

Resolución: Sentencia 000388/2021

Nº proc. origen:

Demandante: Bernardino; Procurador: ANA ISABEL SANTANA GRIMM  
Demandado: AGENCIA TRIBUTARIA ESTATAL

Fiscal: MINISTERIO FISCAL

SENTENCIA

ILTMOS. SRES.:

PRESIDENTE,

D. OSCAR BOSCH BENÍTEZ

MAGISTRADOS,

D<sup>a</sup> MARÍA DE LAS MERCEDES MARTÍN OLIVERA (Ponente)

D<sup>a</sup> LUCIA DEBORAH PADILLA RAMOS

En Las Palmas de Gran Canaria, a Veinticinco de noviembre de Dos Mil Veintiuno.

Vistos por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Excmo. Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, constituida por los Señores Magistrados expresados, los autos del Recurso contencioso-administrativo seguidos por la vía de Procedimiento para la protección de los Derechos Fundamentales número 71/2021, interpuesto contra la Comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación por el IRPF ejercicios 2013 y 2014 dictada por la Dependencia Regional de la Inspección de la AEAT de Las Palmas; siendo partes: como recurrente D. Bernardino, representado por la Procuradora Dña. Ana Isabel Santana Grimm y asistido por el Letrado D. Luis Felipe Saavedra Rodríguez; como demandada la AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, representada y dirigida por la Abogacía del Estado, así como el MINISTERIO FISCAL en representación del interés legal público.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Por la representación procesal de D. Bernardino se interpuso recurso contencioso-administrativo por la vía del procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales contra la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 2013 y 2014, dictada por la Dependencia Regional de la Inspección de la AEAT de

Las Palmas con fecha 5 de marzo de 2021, al considerar que dicho acto vulnera su derecho a la tutela judicial efectiva.

### **Segundo.**

Por la parte recurrente se formalizó la demanda con fecha 19/05/2021, solicitando la estimación del recurso y se declare que la actuación administrativa impugnada vulnera el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, y por tanto, es nulo de pleno derecho.

Por la Administración demandada se presentó escrito de contestación a la demanda con fecha 3/06/2021, solicitando la inadmisibilidad del recurso y subsidiariamente, la desestimación.

Por el Ministerio Fiscal se informó en el sentido de estimar el recurso contencioso-administrativo.

### **Tercero.**

Tras los trámites correspondientes, quedaron las actuaciones concluidas, señalándose día para votación y fallo el 25 de noviembre de 2021; siendo ponente la Il.tra. Sra. Magistrada Dña. María de las Mercedes Martín Olivera.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la Comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 2013 y 2014, dictada por la Dependencia Regional de la Inspección de la AEAT de Las Palmas con fecha 5 de marzo de 2021

La parte actora considera que el citado acto administrativo vulnera su derecho a la tutela judicial efectiva en base a las siguientes consideraciones:

Relata que tras la realización de una comprobación tributaria, con fecha 9 de diciembre de 2016 la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Las Palmas dictó Acuerdo de liquidación en virtud del cual se regularizaba su situación tributaria por el IRPF, ejercicios 2013 y 2014, con carácter general. Acuerdo que fue recurrido ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, quien con fecha 29/12/2020 dictó resolución estimando en parte la reclamación interpuesta.

Contra esta resolución el demandante interpuso recurso contencioso-administrativo que se sigue ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Canarias (procedimiento ordinario nº 145/2021). Este recurso fue admitido a trámite por la Sala el día 13 de marzo de 2021.

Con fecha 15 de marzo de 2021 le fue notificada una nueva comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación por el IRPF, ejercicios 2013 y 2014, con alcance general; comunicación que fue dictada el día 5/03/2021.

Y considera que este acto de trámite vulnera su derecho a la tutela judicial efectiva ( artículo 24 de la CE), al quedar sin contenido alguno si encontrándose pendiente de decisión judicial el recurso interpuesto contra la regularización efectuada anteriormente por la Inspección en relación al mismo impuesto y ejercicios, por la Dependencia Regional de Inspección se inicia un nuevo procedimiento de comprobación, exactamente con el mismo alcance que el iniciado anteriormente y que está recurrido ante el Tribunal. Con ello, se conculca su derecho a la tutela judicial efectiva, puesto que la actuación administrativa, con esta nueva comprobación, puede entrar en contradicción con la conclusión a que llegue el órgano judicial en el procedimiento ordinario nº 145/2021, subvirtiendo además lo dispuesto en el artículo 117.3 de la CE.

Añade que de admitirse que la Administración tributaria pudiera ejercer sus facultades de comprobación reiteradamente sobre impuestos y ejercicios ya comprobados con anterioridad y pendiente de revisión judicial, el derecho a la tutela judicial efectiva se convertiría en "papel mojado" y además, afectaría a su derecho a un proceso sin dilaciones indebidas ( art. 24.2 CE y art. 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos).

Por todo ello solicita se estime el recurso, y se declare nulo el acto administrativo impugnado por vulnerar los derechos fundamentales citados.

\*La Administración demandada interesa, con carácter previo, la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo por ser el acto administrativo impugnado un acto de mero trámite, ya que la comunicación de inicio no supone más que la decisión de convocar a las personas sobre las que recae el procedimiento inspector para comparecer a fin de esclarecer los hechos.

En cuanto al fondo, alega que la comunicación de inicio de la actuación de comprobación no menoscaba el derecho a la tutela judicial efectiva, puesto que el procedimiento judicial solo conoce de la resolución estimatoria parcial del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, el cual declaró que el plazo de materialización de la RIC tiene su dies a quo en el momento en que se realiza la dotación contable, en lugar de en el ejercicio en el que se genera el beneficio, criterio éste último utilizado en el acuerdo de liquidación recurrido. Y este criterio asumido por el Tribunal Económico-Administrativo en su resolución supone ampliar en un año el plazo de materialización de la RIC para personas físicas, lo que a juicio de la Inspección facultaría a la Administración para iniciar un nuevo procedimiento inspector, de modo que el recurrente podría actuar tanto contra la resolución del TEAR, que ya está recurriendo, como contra la resolución que en su día se dictase en el procedimiento de comprobación cuya comunicación de inicio se notificó el 15 de marzo de 2021.

Añade que la resolución del TEAR que se ha recurrido ante el TSJ de Canarias no ha sido suspendida pese a la solicitud de medida cautelar. El acto recurrido se dicta en ejecución de la resolución del TEAR.

Distinto es que, por un error de comprobación la AEAT iniciase un nuevo procedimiento de comprobación de alcance general cuando lo que debería haber dictado eran actos de ejecución, pero ese error de coordinación no supone tampoco vulnerar la tutela judicial efectiva.

Finalmente, se alega por la Administración demandada posible carencia sobrevenida de objeto porque la AEAT emitió con fecha 20 de abril de 2021 informe proponiendo la finalización del procedimiento inspector, poniendo de manifiesto que la comunicación de 15 de marzo de 2021 obedecer a un error. De modo que, según la Administración, se ha producido una satisfacción de sus pretensiones, y por tanto, procede la terminación del procedimiento ( artículo 76 LJCA).

\*\* Finalmente, el Ministerio Fiscal interesa se estime la demanda, al entender vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva, pues se trata de un nuevo procedimiento de comprobación con el mismo alcance que el iniciado en el año 2016, y que está pendiente de sentencia judicial (PO nº 145/2021), existiendo identidad de objeto con el procedimiento judicial.

## Segundo.

Con carácter previo hemos de examinar las cuestiones procesales que plantea la Administración demandada: la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo, así como la terminación anormal del procedimiento que propone por posible pérdida de objeto, pues de ser estimadas tales cuestiones impediría analizar la cuestión de fondo planteada.

I. En cuanto a la inadmisibilidad planteada por no ser el acto impugnado susceptible de recurso contencioso-administrativo por tratarse de un acto de mero trámite, no procede su apreciación por lo siguiente.

Es cierto que, en circunstancias normales, la mera comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación tributaria, es un acto de mero trámite, y por tanto, no susceptible de impugnación autónomamente, en virtud de lo establecido en el art. 25.1 de la LJCA.

Sin embargo, la doctrina jurisprudencial ha considerado recurribles actos de trámite en función de las circunstancias concurrentes, es decir, porque, conforme al artículo 112.1 de la LPAC, deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento o producen indefensión o perjuicio irreparable. Y en particular, tratándose del procedimiento especial para la protección de derechos fundamentales, la regla de no admisión de recursos contra actos de trámite no es aplicable pues cualquier acto administrativo, incluidos los de mero trámite, son aptos para lesionar esos derechos.

En relación al antiguo proceso de la Ley 62/1978, de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona, ya la jurisprudencia vino entendiendo que la vulneración de éstos se puede dar no sólo a través de actos definitivos, sino también a través de actos de trámite, bastando para poder acudir a esta singular vía de impugnación que se trate de una actuación de la Administración sometida al Derecho Administrativo, por medio de la cual se infrinja un derecho fundamental constitucionalmente protegido. Esta es la doctrina contenida en las SSTs de 26-06-84, 23-07-84, 5-02-85, 9-12-85, 13-03-86, 24-04-86, 2-12-86, 24-09-87, 9-02-88, 9-05-88, 9-06-88, 28-06-88, 11-07-88, 4-05-89, 27-09-89, 25-09-90, 15-12-92, 26-02-96, 21-02-98, 20-9-2001, entre otras, cuando los actos de mero trámite, por sí mismos, vulneran aquellos derechos, con independencia de la lesión que pudiera derivarse del acto que finalice el procedimiento. Y en los mismos términos se pronuncian los Autos del mismo Tribunal de 2-12-85, 18-4 y 8-5-84, por citar algunas de las muchas resoluciones semejantes.

Así, por ejemplo, la STS de 29 de marzo de 2006 declara que "ciertamente son impugnables jurisdiccionalmente los actos de trámite si son susceptibles de incidir negativamente en un derecho fundamental. Así lo ha declarado la jurisprudencia de esta Sala y también esa posibilidad resulta de lo que establece el inciso final del artículo 25.1 LJCA (cuando declara admisible el recurso para los actos de trámite si producen "perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos"). Pero debe matizarse que esa susceptibilidad será de apreciar cuando

el acto de trámite sea capaz por sí solo de incidir en el derecho fundamental, y que el recurrente tiene la carga de justificar o explicar esa posible incidencia ( artículo 115.2 de la LJCA)".

Pues bien, esto es lo que sucede en el presente caso en el cual, el mero inicio de un procedimiento de comprobación con respecto a hechos que ya han sido comprobados y finalizados mediante un acta de liquidación, y que ha sido objeto de reclamación económico-administrativa, y además, la resolución dictada por ésta, está pendiente de resolución judicial, puede ocasionar una indefensión y afectar al derecho a la tutela judicial efectiva, que es lo que debe dilucidarse, y constituye el objeto del presente procedimiento.

II. En cuanto a la posible terminación del procedimiento por satisfacción extraprocesal, tampoco podemos apreciarla.

Se nos dice que existe un informe de fecha 20 de abril de 2021 en el que se propone la finalización del procedimiento inspector debido a un error de coordinación, pero ni se nos aporta ni se nos dice si el mismo consta en el expediente administrativo (y en su caso, en qué parte del prolijo y extenso expediente); y lo que es más importante, no se acredita que la actuación de comprobación cuya comunicación es objeto de debate haya finalizado mediante una resolución definitiva dejándola sin efecto.

Lo único que consta, porque así se ha aportado por la parte demandante, es una propuesta que se refiere al impuesto sobre Sociedades, pero no al IRPF que es a la que se refiere la Comunicación aquí impugnada.

En conclusión, no apreciamos ninguno de los motivos alegados por la parte demandada para declarar la inadmisión del recurso contencioso-administrativo, así como su terminación anormal por satisfacción extraprocesal.

### Tercero.

Como es sabido, el procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona, previsto en los artículos 114 y siguientes de la LJCA 29/1998, tiene por objeto, según afirma el primero de los preceptos indicados, otorgar amparo judicial respecto de las vulneraciones imputables a la actividad de las Administraciones Públicas, con la finalidad de preservar o restablecer los derechos fundamentales y libertades públicas a que se refiere el artículo 53.2 de la Constitución, pudiendo la parte demandante hacer valer las pretensiones a que se refieren los artículos 31 y 32 de la referida Ley . El artículo 121.2 del citado texto legal preceptúa que "la sentencia estimará el recurso cuando la disposición, la actuación o el acto incurran en "cualquier infracción del ordenamiento jurídico", incluso la desviación de poder, y como consecuencia de la misma vulneren un derecho de los susceptibles de amparo".

Ha de recordarse que sólo podrá ser objeto de enjuiciamiento si la actuación administrativa vulnera alguno de los derechos susceptibles de amparo en el presente procedimiento especial, que no son otros que los previstos en el artículo 53.2 de la Constitución; es decir, los contemplados en los artículos 14 y 15 a 29, ambos inclusive, de la Constitución (así como las pretensiones que a ellos se refieren).

En el presente caso, el recurrente invoca la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva porque pese a que se dictó acta de liquidación en un anterior procedimiento de comprobación, que fue recurrida ante el TEAR, y contra cuya resolución se ha presentado recurso contencioso-administrativo que se sustancia ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Canarias, y por tanto, está pendiente de sentencia judicial, la Administración demandada ha acordado el inicio de un nuevo procedimiento de comprobación por el mismo impuesto, ejercicios fiscales, y además, también con alcance general.

En efecto, consta que ante la Sección Primera de esta Sala se sigue el procedimiento ordinario que tiene por objeto la resolución de 29/12/2020 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias en relación a la liquidación de la AEAT en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, período 2013 y 2014, con ocasión de la comprobación e investigación del referido impuesto, con alcance general. Y ello no obstante, con fecha 15 de marzo de 2021, se comunica al interesado un nuevo inicio de actuaciones de comprobación e investigación por el IRPF, períodos 2013 a 2014, también con alcance general.

Por tanto, estamos ante el inicio de una nueva actuación tributaria que, dado los términos en los que se realiza, sí que vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva, pues pese a lo alegado por la Administración, dicho inicio no se justifica ni se motiva, ni se limita a aspectos que guarden relación con la resolución del TEAR, sino que por el contrario, se acuerda con un alcance general y en relación a una actuación que está sub iudice, y por tanto, pendiente de resolución judicial, no siendo posible la inspección y comprobación de elementos tributarios que ya han sido previamente comprobados por la Administración, y menos aún, cuando los mismos, han sido objeto de impugnación ante un órgano jurisdiccional y pendiente de su decisión.

### Cuarto.

A la vista de lo expuesto, la Sala acuerda estimar el recurso contencioso-administrativo por entender vulnerados el derecho a tutela judicial efectiva prevista en el artículo 24 CE, y por tanto, procede anular el acto administrativo impugnado.

**Quinto.**

En cuanto a las costas, procede imponerlas a la parte demandada, por aplicación del art. 139.1 de la Ley Jurisdiccional, con el límite máximo de 1.500 euros.

En nombre de Su Majestad El Rey y por la autoridad que nos confiere El Pueblo Español,

**FALLAMOS**

Que estimando el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de D. Bernardino, declaramos nula la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 2013 y 2014, dictada por la Dependencia Regional de la Inspección de la AEAT de Las Palmas con fecha 5 de marzo de 2021, por vulnerar su derecho a la tutela judicial efectiva. Todo ello con expresa condena en costas a la Administración demandada, con el límite señalado en el Fundamento de Derecho Quinto.

Notifíquese esta Resolución Judicial conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma solo cabe interponer recurso de casación ante la Sala correspondiente, única y exclusivamente,, en el caso de que concurra algún supuesto de interés casacional objetivo y con los requisitos legales establecidos, todo ello de conformidad con los artículos 86 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa en redacción dada por Ley Orgánica 7/2015 de 21 de Julio.

Dicho recurso habrá de prepararse ante esta Sala del Tribunal Superior de Justicia de Canarias en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de esta Sentencia, debiendo el escrito de preparación cumplir, en cuanto a su redacción, los requisitos del artículo 89.2 de la LJCA, cuyo incumplimiento determinará que no se tenga por preparado. Y con traslado, caso de entenderse bien preparado, al Tribunal de casación a quien corresponderá apreciar si, efectivamente, el asunto presenta interés casacional objetivo.

Así por esta nuestra Sentencia lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.