

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092697

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

Sentencia 4/2024, de 15 de enero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 15549/2022

SUMARIO:

Procedimiento de gestión tributaria. Procedimiento de comprobación limitada. Ampliación del alcance de las actuaciones. El 21 de febrero de 2019 la actora recibió un requerimiento con el que se iniciaba un procedimiento de comprobación limitada de los cuatro trimestres del ejercicio 2015. En este requerimiento se le pedía que aportase los registros de facturas emitidas y recibidas, libro de bienes de inversión, justificación del carácter deducible del IVA soportado de los vehículos, las facturas de los vehículos adquiridos; que acredite la tributación de la transferencia de los vehículos transmitidos, y que aportase los contratos de seguros. Y según se dice en la demanda, el alcance del procedimiento se circunscribió en ese requerimiento, acto inicial del procedimiento de comprobación limitada, a contrastar que los datos que figuraban en los Libros Registro del IVA habían sido transcritos correctamente; y a comprobar los requisitos formales de las facturas, y que se cumplieren los requisitos de la deducción por adquisición de vehículos y la tributación de los vehículos transmitidos durante el ejercicio. Sin embargo, una vez que el TEAR anuló la primera liquidación, en la nueva propuesta notificada en el mes de mayo de 2021, la AEAT amplió el alcance del procedimiento, a «la comprobación de los requisitos legales y formales de las facturas requeridas». Esta práctica ha sido rechazada por el Tribunal Supremo, que censura incluso la posibilidad de ampliar el alcance del procedimiento al mismo tiempo -no antes- y con ocasión de poner de manifiesto el expediente y de dar audiencia, en el mismo acto, sobre una propuesta de liquidación. [Vid., STS, de 3 de mayo de 2022, recurso n.º 5101/2020 (NFJ086303)]. Ello obliga a estimar el presente recurso, pues además en cuanto a la deducibilidad de gastos relacionados con los vehículos, únicos a los que alcanzaba el procedimiento inicial, la comprobación se limitaba a la deducción por «adquisición de vehículos» y a la tributación de los vehículos transmitidos durante el ejercicio.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 117, 136, 137 y 141.

PONENTE:

Doña María Dolores Rivera Frade.

Magistrados:

Doña MARIA DOLORES RIVERA FRADE
Don JUAN SELLES FERREIRO
Don FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA
Doña MARIA PEREZ PLIEGO
Doña MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00004/2024

-

Equipo/usuario: Pb

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

N.I.G: 15030 33 3 2022 0001191

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015549 /2022 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. ATICOM SOLUCIONES SL

ABOGADO MANUEL JESUS DOSIO LOPEZ

PROCURADOR D./D^a. DIEGO RAMOS RODRIGUEZ

Contra D./D^a. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D^a.

PONENTE: D.^a MARIA DOLORES RIVERA FRADE

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D.^a

D.^a MARIA DOLORES RIVERA FRADE - Presidenta.

D. JUAN SELLÉS FERREIRO

D. FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

D.^a MARÍA PÉREZ PLIEGO

D.^a MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

En A CORUÑA, a quince de enero de dos mil veinticuatro

En el recurso contencioso-administrativo número 15549/2022 interpuesto por la entidad "ATICOM SOLUCIONES SL", representada por el procurador D. DIEGO RAMOS RODRIGUEZ, bajo la dirección letrada de D. MANUEL JESUS DOSIO LOPEZ, contra Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 17 de junio de 2022 que desestima la reclamación económico-administrativa número 15-04683-2021, promovida contra acuerdos dictados por la Oficina de gestión tributaria de la Delegación de la AEAT de A Coruña que practica la liquidación provisional por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) del ejercicio 2015, periodos 1T a 4T.

Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representada por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente la Ilma. Sra. Dña. MARIA DOLORES RIVERA FRADE, quien expresa el parecer del Tribunal.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se

estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

Segundo.

Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

Tercero.

Habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

Cuarto.

En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo 3.416,65 €.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

Primero. *Objeto del recurso contencioso-administrativo, y motivos de impugnación:*

La entidad "Aticom Soluciones, S.L." interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 17 de junio de 2022 que desestima la reclamación económico-administrativa número 15-04683-2021, promovida contra acuerdos dictados por la Oficina de gestión tributaria de la Delegación de la AEAT de A Coruña que practica la liquidación provisional por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) del ejercicio 2015, periodos 1T a 4T.

Frente a la liquidación practicada, la entidad actora alega los siguientes motivos de impugnación: (i) que el alcance del procedimiento se modificó en el trámite de propuesta de liquidación; y (ii) que la actividad de la empresa justifica la deducibilidad de los gastos rechazados por la AEAT (líneas telefónicas, gastos de desplazamientos de trabajadores) y la deducibilidad del IVA de las facturas que se corresponden con otros gastos, como la adquisición de bolsas de aspirador, aire acondicionado, auriculares, teléfono de sustitución, etc.

Segundo. *Sobre la incorrecta ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada:*

En la resolución de 30 de noviembre de 2020 el TEAR al resolver la reclamación 15/04084/2019, la estimó parcialmente anulando una primera liquidación practicada por la Administración. Partiendo de este hecho, la actora en su demanda considera que, en la nueva propuesta de liquidación, notificada en el mes de mayo de 2021, la AEAT amplió el alcance del procedimiento, practicando la liquidación recurrida atendiendo a la documentación obtenida durante la tramitación anterior a la primera reclamación económico-administrativa.

A falta del expediente administrativo en el que recayó la primera liquidación, anulada por el TEAR, expediente que no fue remitido por la AEAT pese a los dos requerimientos que se dirigieron en fechas 3 de octubre y 13 de noviembre pasado, el único acto administrativo incorporado al expediente que nos ofrece datos sobre el extremo denunciado es la propuesta de resolución y trámite de alegaciones de fecha 11 de mayo de 2021. En este acto se deja constancia de que a la liquidación objeto del presente recurso le precedió otra que fue anulada por el TEAR. En la segunda propuesta de resolución se dice lo siguiente "Conforme resolución del TEAR de Galicia, procede la retroacción del expediente a la fase de trámite de audiencia y propuesta de liquidación provisional, por lo que se procede a emitir uno nuevo y distinto al emitido en fecha de 29/04/2019, con número de certificado 1959804407174".

Sin embargo, en el acuerdo del TEAR de 17 de junio de 2022 se omite toda referencia al acuerdo anulatorio previo. Respecto del denunciado exceso en el alcance del procedimiento de comprobación tributaria, el TEAR se limitó a analizar la cuestión planteada desde la perspectiva de un posible exceso en las facultades de la oficina gestora en la regularización practicada, cuando lo que denunciaba la actora en su reclamación económico-administrativo (alegación segunda del escrito de alegaciones), no era simplemente que el procedimiento de comprobación limitada no era el adecuado para examinar cuestiones de carácter material -como es la afectación a actividades económicas de bienes y servicios recibidos-. Su denuncia se extendía al hecho de que en la nueva propuesta de resolución (la recibida el 11 de mayo de 2021) la AEAT se había excedido en su alcance respecto del determinado en la primera. Así debió entenderlo el TEAR cuando la actora alegaba expresamente en su reclamación (y lo reproduce en la demanda) que en la nueva propuesta de resolución, "lejos de determinarse el alcance de las actuaciones a llevar a cabo, lo que en realidad hace es determinar en la propuesta de liquidación el alcance de las

actuaciones previamente llevadas a cabo, subvirtiendo radicalmente las disposiciones contenidas al efecto en la Ley General tributaria, en forma tal que la pretensión legal de que el contribuyente conozca el alcance de las actuaciones antes de que materialmente se lleven a cabo queda absolutamente desvirtuada, como si esta decisión del legislador permitiese comprobar cualquier cosa con la única obligación rítmica de que en algún momento se diga qué se había estado comprobando", extremo sobre el que el TEAR no se ha pronunciado.

En esta vía judicial la recurrente no niega que la actuación del órgano de gestión se haya acomodado al alcance concreto del procedimiento incoado, pero sí niega, de nuevo, que el procedimiento de comprobación limitada sea un procedimiento adecuado para comprobar la correcta deducibilidad de los gastos, lo que conllevaría una incompetencia de los órganos de gestión en ese cometido. Y alega, también de nuevo, que la AEAT amplió el alcance del procedimiento en la nueva propuesta de liquidación.

Para responder a ambas cuestiones hemos de partir, como hace la actora en su demanda que en la propuesta de liquidación recibida el 11 de mayo de 2021 el alcance del procedimiento ha sido el siguiente:

"El alcance de este procedimiento se circunscribe a la regularización de su situación tributaria en relación con la Comprobación Limitada de las autoliquidaciones de los periodos 1T, 2T, 3T, 4T del ejercicio 2015. En concreto:

i. Contrastar que los datos que figuran en los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones, así como comprobar los requisitos formales de las facturas que sean solicitadas a la vista de dichos libros.

ii. Comprobar si se cumplen los requisitos establecidos por la normativa vigente en la relación a la deducción efectuada por adquisición de vehículos.

iii. Comprobación de la tributación de los vehículos transmitidos durante el ejercicio.

iv. El alcance se circunscribe a la comprobación de los requisitos legales y formales de las facturas requeridas (1001 Neumáticos, Alcampo, Amazon, Autopistas del Atlántico, Breogán Motor, Caixabank, Carrefour, Cepsa, Comercializadora Regulada Gas y Power, El Corte Inglés, ES Cafestore, Eurodepot, Explotación de ES, Galp, FNAC, La Bottega, Lag Oleiros, Lidl, Makro, Media Mark, NH, Orange, R, Repsol, Sonicolor Sevilla, Supervisión y Control, Telefónica España, Telefónica Móviles, Tom Martens, Vodafone)".

En lo que se refiere a la posibilidad de comprobar la deducibilidad de gastos a través de un procedimiento de comprobación limitada, no cabe duda de que para determinar el rendimiento neto de las actividades económicas la Administración tributaria puede acudir al artículo 136 LGT, pues este precepto en su apartado 1º establece lo siguiente: En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. Esta comprobación pueden hacerla los órganos de gestión acudiendo a este tipo de procedimiento (artículo 117.1 h) LGT, y 116 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). Y también, a través de este procedimiento, se puede comprobar la procedencia de beneficios fiscales. Así lo permite el artículo 117.1 c) LGT, según el cual "La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento".

De tal manera, y aunque el artículo 141 LGT (en sede de regulación de la inspección tributaria), dice que "La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: e) La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales", esta previsión normativa no impide que los órganos de gestión tributaria puedan comprobar a través de un PCL la procedencia de la deducibilidad de gastos, si advierten discrepancias entre los datos declarados o justificantes aportados y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria (artículo 163 a) RGAT) o sin más, si lo que quieren es comprobar todos o algún elemento de la obligación tributaria (art.163 b) RGAT).

Cuestión distinta es que la actuación de los órganos de gestión se acomode o no al alcance concreto del procedimiento incoado. Recordemos que el artículo 34 ñ) LGT garantiza el derecho del contribuyente a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación, sobre la naturaleza y alcance de estas actuaciones. Y el artículo 137.2 LGT establece que "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".

En el presente caso, según se dice en el escrito de demanda, el 21 de febrero de 2019 la actora recibió un requerimiento con el que se iniciaba un procedimiento de comprobación limitada de los cuatro trimestres del ejercicio 2015. En este requerimiento se le pedía que aportase los registros de facturas emitidas y recibidas, libro de bienes de inversión, justificación del carácter deducible del IVA soportado de los vehículos, las facturas de los vehículos

adquiridos; que acredite la tributación de la transferencia de los vehículos transmitidos, y que aportase los contratos de seguros. Y según se dice en la demanda, el alcance del procedimiento se circunscribió en ese requerimiento, acto inicial del procedimiento de comprobación limitada, a contrastar que los datos que figuraban en los Libros Registro del IVA habían sido transcritos correctamente; y a comprobar los requisitos formales de las facturas, y que se cumpliesen los requisitos de la deducción por adquisición de vehículos y la tributación de los vehículos transmitidos durante el ejercicio.

Sin embargo, una vez que el TEAR anuló la primera liquidación, en la nueva propuesta notificada en el mes de mayo de 2021, la AEAT amplió el alcance del procedimiento, a "la comprobación de los requisitos legales y formales de las facturas requeridas (1001 Neumáticos, Alcampo, Amazon, Autopistas del Atlántico, Breogán Motor, Caixabank, Carrefour, Cepsa, Comercializadora Regulada Gas y Power, El Corte Inglés, ES Cafestore, Eurodepot, Explotación de ES, Galp, FNAC, La Bottega, Lag Oleiros, Lidl, Makro, Media Mark, NH, Orange, R, Repsol, Sonicolor Sevilla, Supervisión y Control, Telefónica España, Telefónica Móviles, Tom Martens, Vodafone)".

Esta práctica ha sido rechazada por el Tribunal Supremo, que en la sentencia de 3 de mayo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:1811) censuró incluso la posibilidad de ampliar el alcance del procedimiento al mismo tiempo -no antes- y con ocasión de poner de manifiesto el expediente y de dar audiencia, en el mismo acto, sobre una propuesta de liquidación. El Tribunal Supremo en esta sentencia fija una doctrina que ha reiterado en sentencias posteriores, y entre las más recientes la de 29 de setiembre de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:4005), lo que obliga a estimar el presente recurso, pues además en cuanto a la deducibilidad de gastos relacionados con los vehículos, únicos a los que alcanzaba el procedimiento inicial, la comprobación se limitaba a la deducción por "adquisición de vehículos" y a la tributación de los vehículos transmitidos durante el ejercicio.

Tercero. Imposición de costas:

Dispone el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 11 de octubre, que, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. A tal efecto, es de tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 394.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, aplicable supletoriamente al presente proceso por imperativo de lo dispuesto en la Disposición Final Primera de la Ley Reguladora conforme al cual, para apreciar, a efectos de condena en costas, que el caso era jurídicamente dudoso se tendrá en cuenta la jurisprudencia recaída en casos similares.

Teniendo en cuenta que esta sentencia acoge el criterio sentado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 3 de mayo de 2022, posterior a la segunda propuesta de resolución y a la liquidación practicada, no se hace pronunciamiento en materia de costas.

Por lo expuesto,

FALLAMOS:

Que con debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad "Aticom Soluciones, S.L." contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 17 de junio de 2022 que desestima la reclamación económico-administrativa número 15-04683-2021, promovida contra acuerdos dictados por la Oficina de gestión tributaria de la Delegación de la AEAT de A Coruña que practica la liquidación provisional por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) del ejercicio 2015, periodos 1T a 4T.

En consecuencia, anulamos los actos impugnados.

Sin imposición de costas.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Si el recurso de casación se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma, el recurso se interpondrá ante la Sección especial de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, prevista en el artículo 86.3 LJCA.

En ambos casos, el recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, y se hará en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así lo acordamos 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.