



Roj: **STS 5269/2023 - ECLI:ES:TS:2023:5269**

Id Cendoj: **28079130022023100360**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **05/12/2023**

Nº de Recurso: **6996/2022**

Nº de Resolución: **1635/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 5855/2022,**
ATS 4192/2023,
STS 5269/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.635/2023

Fecha de sentencia: 05/12/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6996/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/12/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6996/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1635/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 5 de diciembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6996/2022, interpuesto por el procurador don Ramón Roldán de la Haba, en representación de don Artemio, contra la sentencia dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, el 18 de marzo de 2022, en el recurso núm. 248/2020 sobre impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 18 de marzo de 2022 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, que desestimó el recurso núm. 248/2020, en materia del impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"].

SEGUNDO.- Hechos relevantes.

1.- El 24 de junio de 2014 el recurrente presentó autoliquidación de IRPF de 2013, en la que -entre otros extremos- se incluyó el rendimiento en estimación directa simplificada de su actividad económica de arrendamiento de inmuebles, epígrafe 861.2 del IAE-

El 14 de mayo de 2018 recibió requerimiento relativo al IRPF de 2013, por medio del cual se comunicaba el inicio de un procedimiento de comprobación limitada.

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

- *Constatar que los datos que figuran en los libros registros se ajusten a lo consignado en la declaración.*

- *Con respecto a la actividad económica de alquiler:*

1. *Verificar que el contribuyente esté en posesión de las facturas o documentos que justifiquen los gastos de reparaciones y conservación y de servicios de profesionales independientes, recogidos en los libros registro, y que éstos cumplen los requisitos formales exigidos por la normativa.*

2. *Con respecto a los gastos de reparaciones y conservación: Acreditación de que se trata de gastos corrientes de la actividad de alquiler.*

3. *Con respecto a los gastos de servicios profesionales independientes: Acreditación de su correlación con los ingresos de la actividad de alquiler".*

El 10 de agosto de 2018 recibió notificación del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional, por medio de la cual, por un lado, se procedía a ampliar el alcance del procedimiento con la siguiente fórmula:

"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 requerimiento o diligencias efectuadas en el transcurso del mismo, *procediéndose ahora a ampliar dicho alcance en los siguientes extremos:*

- *Con respecto a los gastos de servicios profesionales independientes: Acreditación de que se trata de gastos corrientes de la actividad de alquiler (el subrayado es añadido),*

1. *Verificar que el contribuyente esté en posesión de las facturas o documentos que justifiquen los gastos de reparaciones y conservación y de servicios de profesionales independientes, recogidos en los libros registro, y que éstos cumplen los requisitos formales exigidos por la normativa.*

2. *Con respecto a los gastos de reparaciones y conservación: Acreditación de que se trata de gastos corrientes de la actividad de alquiler.*



3. Con respecto a los gastos de servicios profesionales independientes: Acreditación de su correlación con los ingresos de la actividad de alquiler".

Por otro lado, la propuesta de liquidación no admite en general ninguno de los gastos deducidos por el recurrente en su actividad económica de arrendamiento de inmuebles y en particular la propuesta de liquidación no admite los gastos de reparaciones y conservación ni los gastos de servicios profesionales independientes por no considerarlos gastos corrientes de la actividad.

El 27 de agosto de 2018 se presentó escrito de alegaciones por medio del cual se manifestaba la disconformidad con la anteriormente referida propuesta de liquidación al tiempo que se aportaba el libro registro de gastos de IRPF, así como el libro registro de bienes de inversión.

El 11 de septiembre de 2018 el hoy recurrente recibió notificación de resolución con liquidación provisional, relativa al IRPF de 2013, por medio de la cual se desestimaban las alegaciones presentadas

2.- De la anterior liquidación se derivó la imposición de una sanción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación.

3.- Don Artemio , discrepando de las anteriores resoluciones, interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas que fueron tramitadas conjuntamente y resueltas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, estimándolas parcialmente el 18 de noviembre de 2020.

4.- No conforme con lo anterior, el contribuyente interpuso recurso contencioso administrativo, que se siguió bajo el número de autos 248/2020 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, que lo desestimó por la sentencia que es objeto del presente recurso.

TERCERO.- Sentencia de instancia

La sentencia, de fecha 18 de marzo de 2022, a los efectos de la cuestión que nos ocupa en este recurso, en su fundamento de derecho segundo señala que:

"Convenimos con la Abogacía del Estado en no apreciar indefensión en el hecho de que el acto fuese requerido para acreditar que los honorarios del abogado tenían la consideración de gastos corrientes del ejercicio con ocasión del traslado de la propuesta de liquidación. Cierto es que la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación se expresaba, en cuanto a su alcance, que tenía por objeto, respecto a los gastos de servidores profesionales independientes, la acreditación de su correlación con los ingresos de la actividad de alquiler".

Además, tras reproducir el artículo 164.1 RGAT, declara:

"Sin embargo, y partiendo de que la infracción de una regla de procedimiento no acarrea por sí sola la anulación de los trámites correspondientes -salvo que la misma traduzca una garantía esencial del administrado o su omisión desnaturalice por completo el procedimiento- no apreciamos que el actor haya sufrido indefensión, no solo porque el recurrente conservaba intacto su derecho a alegar sobre el apartado requerido, sino porque, en todo caso, es difícil representarse que el contribuyente pudiera verse sorprendido por un requerimiento íntimamente ligado al objeto del procedimiento configurado inicialmente.(...)".

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación. El procurador de los tribunales, don Ramón Roldán de la Haba, en representación de don Artemio , presentó escrito el 26 de mayo de 2022 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: **(i)** el artículo 164.1 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 (BOE de 5 de septiembre) ["RGAP"], en relación con los artículos 34.1.º y 137.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; y **(ii)** la Norma 3ª de Registro y Valoración, del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre).

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 15 de julio de 2022.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 12 de abril de 2023, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

[...] "Determinar si, para garantizar los derechos del contribuyente que le reconocen los artículos 34.1.º y 137 LGT, la Administración tributaria puede ampliar el alcance de sus actuaciones comunicándolo únicamente



"con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones" o, por el contrario, es asimismo pertinente y legalmente válido efectuar la ampliación del alcance comprobatorio de manera coetánea a la apertura del plazo de alegaciones.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 34.1.º) y 137 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, y el artículo 164.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA".

Además, señala el auto de admisión que "el planteamiento de la parte recurrente coincide, sustancialmente, con lo declarado por la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo en la sentencia de 3 de mayo de 2022 (casación 5101/2021, ES:TS:2022:1811)".

3.- Interposición. La representación procesal de don Artemio interpuso recurso de casación mediante escrito de 29 de mayo de 2023.

Concluye el escrito de interposición solicitando de esta sala que: "se anule la sentencia impugnada, declarando que conforme a la reciente doctrina jurisprudencial de la sentencia de este Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2022 (casación 5101/2021, ES:TS:2022:1811), en garantía de los derechos del contribuyente reconocidos en los artículos 34.1.º) y 137 LGT, la ampliación del alcance del procedimiento de gestión de comprobación limitada con carácter simultáneo o posterior -no "con carácter previo"- a la propuesta de liquidación y apertura del plazo de alegaciones constituye una infracción sustantiva -no meramente formal o procedimental- del artículo 164.1 RGAP siendo nulo, por tanto, el acto final del procedimiento de gestión de tal clase en que se haya acordado esa ampliación en momento simultáneo, o posterior, a la comunicación al comprobado de la concesión del plazo para puesta de manifiesto y para efectuar alegaciones a la propuesta de liquidación".

4.- Oposición al recurso interpuesto. El abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito, el 11 de julio de 2023, oponiéndose al presente recurso, en el cual, frente a los argumentos del recurrente, concluye: "El escrito de interposición, al transcribir la doctrina de la STS de 3-5-2022, afirma, sin más precisiones, la nulidad del acto final del procedimiento de gestión. Es verdad que la STS de 3-5- 2022, dice que será "nulo" dicho acto, cuando se haya acordado la ampliación de la comprobación limitada en momento simultáneo, o posterior, a la comunicación al comprobado de la concesión del plazo para puesta de manifiesto y para efectuar alegaciones a la propuesta de liquidación. No obstante, la propia STS transcribe el art. 48 .1 LPAC, sobre "anulabilidad", por lo que, de la misma se desprende, que no se aprecia en estos casos vicio de nulidad de pleno derecho".

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 13 de julio de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 11 de octubre de 2023 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 5 de diciembre de 2023, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso de casación.*

El presente recurso trata sobre el procedimiento de comprobación limitada, más exactamente, sobre y la posibilidad de acordar su ampliación simultáneamente a la propuesta de liquidación y apertura del plazo de alegaciones.

SEGUNDO.- *Alegaciones de las partes.*

La parte recurrente manifiesta que su pretensión coincide plenamente con la acogida por este Tribunal en la sentencia de 3 de mayo de 2022 (RC 5101/2021, ES:TS:2022:1811).

La citada sentencia de 3 de mayo de 2022 en el punto número 6 del fundamento de derecho segundo, relativo a consideraciones jurídicas en relación con el procedimiento de comprobación limitada y la posibilidad de acordar su ampliación, señala que no puede admitirse la interpretación de la sala de instancia conforme a la cual la expresión "con carácter previo" del artículo 164.1 RGAP permite que la ampliación del alcance



del procedimiento de comprobación limitada puede producirse "con carácter simultáneo" a la propuesta de liquidación y apertura del plazo de alegaciones.

La identidad con el presente caso es evidente, asegura la recurrente, ya que la AEAT inició un procedimiento de comprobación limitada en relación al IRPF de 2013 y, en el momento de la notificación de la propuesta de liquidación -no "con carácter previo"-, se comunicó la ampliación del alcance del procedimiento -incluyéndose en el alcance del procedimiento la acreditación de que los gastos de profesionales independientes eran gastos corrientes de la actividad-, cuestión esta última que es objeto de la liquidación provisional expedida por la AEAT. Advierte, además, que la ampliación del alcance del procedimiento utiliza una fórmula totalmente estandarizada e inmotivada.

En opinión de la recurrente, la doctrina jurisprudencial de nuestra sentencia de 3 de mayo de 2022 (RC 5101/2021, ES:TS:2022:1811) es clara y de la misma se deriva:

- Que la ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada sólo puede efectuarse "con carácter previo" y no "con carácter simultáneo" a la apertura del plazo de alegaciones, todo ello conforme a una interpretación gramatical del artículo 164.1 RGAP.
- Que la ampliación del alcance del procedimiento al mismo tiempo -no carácter previo- de la propuesta de liquidación y apertura del trámite de alegaciones no es una mera irregularidad no invalidante, sino una infracción sustantiva de la letra y espíritu de la ley formal
- Que, en garantía de los derechos del contribuyente de los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT, y al margen de toda otra consideración, es nulo el acto final del procedimiento de gestión de comprobación limitada en el que se haya acordado esa ampliación en momento simultáneo o posterior a la comunicación de la concesión del plazo para puesta de manifiesto y para alegaciones a la propuesta de liquidación.

En base a lo anteriormente expuesto, entiende la recurrente que la sentencia que se impugna interpreta y aplica los artículos 164.1 RGAP y 34.1.ñ) y 137 LGT de una forma totalmente opuesta a la emanada de la doctrina de este Tribunal en la sentencia de 3 de mayo de 2022 (RC 5101/2021, ES:TS:2022:1811) toda vez que, aun reconociendo que se infringe el artículo 164.1 RGAP, considera que dicha infracción es una mera infracción de una regla de procedimiento, lo cual -como hemos expuesto- es totalmente opuesto a la doctrina de este Tribunal en la sentencia antes referida conforme a la cual dicha infracción es una infracción sustantiva (no meramente formal o procedimental) de la letra y espíritu de la ley formal cuya consecuencia es la nulidad del acto administrativo de liquidación que puso fin al procedimiento de gestión de comprobación limitada.

La abogacía del Estado inicia su escrito de oposición manifestando que en el caso presente procede dictar una sentencia de signo diferente a la STS de 3 de mayo de 2022, RC 5101/2020, en la medida en que no existió, en el supuesto de autos, una ampliación propiamente dicha del procedimiento de comprobación limitada.

El requerimiento inicial que se dirigió en este supuesto al recurrente el 14 de mayo de 2018, que le comunicaba el inicio del procedimiento de comprobación limitada y su alcance, se refería ya a la acreditación de los servicios profesionales como gastos relacionados con la actividad del alquiler. Únicamente, al aportar el recurrente "los documentos que ligaban estos gastos profesionales con los gastos de reparaciones y conservación (demolición de inmueble) sobre los que, desde el principio, se le había pedido acreditación de que se trataba de gastos corrientes de la actividad del alquiler, se constató que los gastos de honorarios del letrado podrían ser también gasto corriente y así se le hizo saber al notificar la propuesta de liquidación. En todo caso, ello es más complemento de la fundamentación jurídica de la propuesta que extensión de la comprobación, que no se amplía a ningún extremo".

Por tanto, aunque la propia Administración manifieste estar ampliando la comprobación limitada, se ha de estar al contenido material de su actuación para constatar si existió o no tal ampliación. Si no existió, como es el caso, no es de aplicación la doctrina de la STS de 3 de mayo de 2022.

En favor de lo anterior, se ha de considerar también la ausencia de indefensión que concurre en este supuesto. A pesar de que la STS de 3 de mayo de 2022 "quita importancia a este extremo, al negar que la ampliación notificada al mismo tiempo que el trámite de audiencia sobre la liquidación provisional sea una irregularidad meramente formal, luego analiza el supuesto concreto, como se ha visto, para enfatizar las circunstancias por las que considera que se produjo en el mismo, indefensión del interesado".

En el caso del aquí recurrente, realmente, no hubo tal indefensión. Desde el primer momento supo que la Administración estaba cuestionando la procedencia de deducir de sus ingresos por la actividad de alquiler, los gastos de demolición del edificio ruinoso y de honorarios del letrado que le había asistido en el procedimiento asociado a esa demolición. Desde el comienzo, todo lo que se cuestionó es si esos gastos incrementaban como inversión el coste de adquisición del inmueble siendo inversión amortizable, como decía



la Administración, o gasto deducible, como decía el recurrente. Desde el inicio mismo del procedimiento de comprobación limitada, este fue su objeto que permaneció invariable.

Propone la Abogacía del Estado que consideremos la posibilidad de matizar o completar la doctrina de dicha sentencia en un doble sentido: por un lado, para aclarar que la doctrina en ella contenida solo es aplicable cuando exista una ampliación material del alcance de las actuaciones de comprobación limitada y, por otro, para profundizar en la relevancia que puede tener en estos casos la efectiva indefensión del obligado tributario si los arts. 34.1. ñ) y 137 LGT, consagran el derecho de los obligados tributarios a conocer la naturaleza y el alcance de las actuaciones de comprobación (en este caso, limitada) que lleva a cabo la Administración respecto de los mismos, es para que puedan defenderse. Esta es la finalidad de la norma. Por consiguiente, "si han podido defenderse porque han conocido desde el primer momento el alcance y naturaleza de las actuaciones, resulta desproporcionado declarar la nulidad del procedimiento que puede suponer que dejen de satisfacer todo o parte de la deuda tributaria que les corresponde".

TERCERO.- *Criterio de la Sala. Remisión a la sentencia de 3 de mayo de 2022, RC 5101/2020.*

Dado la similitud entre el presente caso y el abordado en el RC 5101/2020 debemos remitirnos a la sentencia recaída en este último, de fecha 3 de mayo de 2022, por unidad de doctrina y seguridad jurídica.

Y, así, en su fundamento de derecho segundo, intitulado consideraciones jurídicas en relación con el procedimiento de comprobación limitada y la posibilidad de acordar su ampliación, afirma:

"1) El auto de admisión nos pregunta si, para garantizar los derechos del contribuyente que le reconocen los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT, la Administración tributaria puede ampliar el alcance de sus actuaciones comunicándolo únicamente "con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones" o, por el contrario, es asimismo pertinente y legalmente válido efectuar la ampliación del alcance comprobatorio de manera coetánea a la apertura del plazo de alegaciones.

2) Entre los derechos y garantías del contribuyente codificados en la LGT se encuentra la previsión del artículo 34.1.ñ) LGT, que asegura al comprobado que, cuando comienza un procedimiento de comprobación o inspección, sepa qué se le va a comprobar, conocer el alcance y objeto de la comprobación. La garantía legal puede concretarse en tres manifestaciones, del mero desglose de los términos del precepto:

a) derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas;

b) (a ser informado) de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y

c) a que se desarrollen en los plazos previstos en la ley.

3) El procedimiento de **comprobación limitada** es un procedimiento de comprobación especial, tomado en relación con el procedimiento inspector.

Así, en la exposición de motivos de la LGT se hace referencia a este procedimiento, que representa una novedad respecto a la LGT 1963:

"[...] El procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por la limitación de las actuaciones que se pueden realizar, con exclusión de la comprobación de documentos contables, los requerimientos a terceros para captación de nueva información y la realización de actuaciones de investigación fuera de las oficinas del órgano actuante, salvo lo dispuesto en la normativa aduanera o en supuestos de comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación. En este procedimiento tiene especial importancia dejar constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas a efectos de un posterior procedimiento inspector".

4) El propio artículo 137.2 LGT, con que se encabeza la regulación de este procedimiento, refuerza la garantía general del artículo 34.1.ñ) LGT: "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*".

La regulación completa de este procedimiento de comprobación limitada se encuentra en los artículos 136 a 140 de la LGT (dentro de los procedimientos de gestión):

"[...]Subsección 5.ª *Procedimiento de comprobación limitada*

Artículo 136. La comprobación limitada.

1. 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.



2. En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

- a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.
- b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración Tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.
- c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración Tributaria.

El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.

d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

3. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

4. Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley.

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.

Artículo 138. Tramitación del procedimiento de comprobación limitada.

1. Las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada se documentarán en las comunicaciones y diligencias a las que se refiere el apartado 7 del artículo 99 de esta ley.

2. Los obligados tributarios deberán atender a la Administración tributaria y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

El obligado tributario que hubiera sido requerido deberá personarse en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar la documentación y demás elementos solicitados.

3. 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.

Artículo 139. Terminación del procedimiento de comprobación limitada.

1. El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:

- a) Por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.
- b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.



- c) *Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.*
2. *La resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:*
- a) *Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación.*
- b) *Especificación de las actuaciones concretas realizadas.*
- c) *Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución.*
- d) *Liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada.*

Artículo 140. Efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada.

1. *Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.*

2. *Los hechos y los elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante haya prestado conformidad expresa no podrán ser impugnados salvo que pruebe que incurrió en error de hecho [...].*

5) Por lo que se refiere al artículo 164.1 del Real Decreto 1065/2017, 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), su tenor literal es el siguiente:

"[...]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 [...]."

6) La Sala de instancia interpreta extensivamente este precepto reglamentario, señalando que donde la norma preceptúa que la ampliación se produzca "**con carácter previo**", permite también que esa ampliación lo sea "con carácter simultáneo". Además, indica la Sala que no se ha producido indefensión al comprobado, lo que situaría la infracción entre el elenco de las irregularidades no invalidantes.

No se puede compartir, obviamente, esta interpretación:

a) La expresión "*con carácter previo*" que contiene el artículo 164 no admite otra exégesis que la gramatical - artículos 3.1 del Código Civil y 12.2 de la LGT-, teniendo en cuenta que se trata de dar sentido, para garantizarlo, a un derecho subjetivo del obligado tributario reconocido en la Ley. Según el DRAE, "previo" es "*anticipado, que va delante o que sucede primero*". Previo y simultáneo son términos incompatibles entre sí, atendiendo, ahora, a la acepción semántica que emplea el precepto.

b) Además, es preciso afirmar que, a diferencia de lo que sostiene al efecto el Abogado del Estado en su escrito de oposición, la norma contenida en el artículo 164 RGAT no cuenta con habilitación legal expresa ni tácita. En la regulación del procedimiento (arts. 136 a 140 LGT) no se habla de ampliación del alcance, lo que resulta un silencio lógico, atendido que se trata de una modalidad simplificada de comprobación gestora que, en caso de que el objeto, o los medios de comprobación, deban ser extendidos, prevé específicamente, como modo de terminación, su conversión del procedimiento en el de inspección -" *[...] c) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada-*".

c) Al margen de la habilitación o no del reglamento, que no nos ocupa directamente, la adopción de una ampliación, considerada como tal por la propia Administración, 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, no se limita a ser una mera una irregularidad no invalidante, como sostiene la Sala de instancia y alega también el Abogado del Estado, porque la infracción del artículo 164 RGAT no supone un defecto formal o procedimental, no es un vicio de forma, sino una infracción sustantiva de la letra y el espíritu de la ley formal, incluso del propio texto reglamentario que, al exigir el *carácter previo*, excluye cualquier ampliación que no lo fuera. Desde esta perspectiva, lo *previo* no puede abarcar lo *simultáneo*, pues ambas nociones no sólo son distintas, sino incompatibles. En otras palabras, estaríamos en el ámbito del artículo 48.1 de la Ley 29/2015, no en el del apartado 2:

Artículo 48. Anulabilidad.



1. Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder.

2. No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados".

Además, podemos aseverar que, aun aceptando dialécticamente que la infracción del artículo 64 RGAT, en cuanto a la exigencia de que la ampliación se produzca, antes, no al mismo tiempo, constituya un defecto formal, lo que negamos, la mera confusión procedimental provocada es *per se* una fuente directa e inmediata de indefensión, pues se prevé en unidad de acto, cronológica y lógicamente, dar audiencia para alegaciones -que implican, o incluyen, además, una propuesta de liquidación, esto es, ya la deuda tributaria cuantificada que se propone, lo que lleva consigo el final de las actuaciones -en el sentido de que ya se poseen los elementos indispensables para liquidar, dando contenido a lo que se propone-, al tiempo que, paradójicamente, se contradice ese trámite fundamental y la audiencia conferida, desnaturalizándola y supeditándola a la posibilidad de práctica de nuevas actuaciones comprobadoras que, efectuadas o no, harían inútil, o perturbador, el hecho mismo de la ampliación y, por consecuencia, la efectividad y finalidad que garantizan las alegaciones. Dicho en otras palabras, es inútil y perturbador efectuar alegaciones sobre una propuesta de resolución que, en su propio texto, incorpora la posibilidad no meramente hipotética de ser alterada, modificada o ampliada, en virtud de la cláusula ampliatoria.

Además, el sentido de la norma reglamentaria es el de preservar el derecho subjetivo del expedientado a conocer, desde el primer momento, el alcance de las actuaciones de comprobación (art. 34.1.ñ) LGT). De ahí que no se prevea, en el texto de los artículos 136 a 140 LGT, ampliación alguna de las actuaciones, máxime en procedimientos de duración legal tasada, con efecto de caducidad (art. 104 LGT) -sobre la reducción, que también autoriza el 164 RGT, nada habría que decir aquí-. No basta, contestando al Abogado del Estado, con que la ley no lo prohíba, pues las potestades de la Administración, cuanto más si producen limitaciones de derechos, han de preverse en la ley, si no de forma explícita, sí al menos clara y concluyente, lo que dista de concurrir en el caso que nos ocupa. Además, la ampliación es contradictoria con la naturaleza y fines de la comprobación limitada y, como hemos señalado, con la propia limitación temporal que la ley prevé para su desarrollo, resolución y notificación.

7) Tampoco estamos ante un plazo no esencial. De hecho, no estamos ante un plazo. El precepto no establece un plazo para ejercitar un derecho o ejercer una potestad administrativa, sino que indica que, de darse la ampliación del alcance, habrá de hacerse "[...]con carácter previo (a) [...]".

8) En conclusión de todo lo razonado hasta ahora:

a) El artículo 164 RGAT, al prever la ampliación del alcance de lo actuado, no cuenta con respaldo o habilitación legal formal. Antes bien, la regulación del procedimiento, y su interpretación finalista, parecen más bien no preverlo.

b) El *alcance de las actuaciones* no alude tanto al **objeto** sobre el que se proyecta la comprobación, sino más bien a los medios incluidos o excluidos. En este caso, la ampliación se decide con una frase extraordinariamente lacónica e inexpresiva, la de que es preciso comprobar la documentación aportada. Se trataría de la comprobación de la comprobación, por así decirlo. Siendo ello así, es preciso admitir que se desconoce, de la lectura del acto común y simultáneo de la puesta de manifiesto, otorgamiento de plazo para alegaciones y propuesta de liquidación, la razón para proponer, precisamente, una liquidación provisional y dar audiencia sobre ella al comprobado.

c) Hay, desde luego, una evidente falta de motivación, en la parte del acuerdo recurrido que dispone la ampliación, inconcreta en el objeto y medios y carente de explicaciones sobre la finalidad de la ampliación, al menos para deshacer la contradicción entre esa ampliación y la comunicación de una propuesta de liquidación *final* del procedimiento:

"[...]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 [...]".

Con esa fórmula tan evanescente y etérea, resulta dudoso que estemos ante una ampliación en sentido propio o estricto. No cambia el objeto, ni los medios de comprobación, sino que se pretende comprobar datos relacionados con el mismo objeto y medios ya en disposición del órgano gestor, como la posesión de las facturas o documentos que justifiquen los gastos recogidos y si estos cumplen con los requisitos formales exigidos, cumplimiento de los requisitos formales de las deducciones practicadas, verificar si las



amortizaciones practicadas se corresponden con el ejercicio objeto de comprobación y la comprobación en general si se cumplen los requisitos establecidos en los artículos 29 y 30 de la LIRPF.

d) No menos ambigua es la mención que, al efecto, consta en la resolución definitiva que, además, abre la vía de la sanción tributaria. El 28 de octubre de 2015, el comprobado recibió notificación de liquidación provisional y apertura de expediente sancionador. En el apartado "[...]actuaciones realizadas" se dice: "El objeto de las actuaciones realizadas ha sido la subsanación, aclaración o justificación de las incidencias observadas en los datos declarados y que han sido detalladas cuando se especificó el alcance de este procedimiento", que es tanto como no decir nada y, desde luego, como no aludir en modo alguno a la ampliación. Pese a ello, la liquidación final casi multiplica por cuatro el importe de la propuesta inicial, sin el menor atisbo de explicación sobre la incidencia de esa supuesta y fantasmagórica ampliación en el resultado final. En tales circunstancias, negar que se ha padecido indefensión es difícil de compartir, aun admitiendo el carácter formal del vicio en que se incurre.

e) En suma, el hecho de que esa ampliación anunciada y acordada por la Administración, con amparo formal en el artículo 164.1 RGAT, no responda a las características o notas de una ampliación en sentido propio, o que no consten en el acto final, de liquidación y apertura de procedimiento sancionador, con identificación singular y precisa, las diligencias concretas y singulares practicadas como consecuencia de la ampliación, con indicación de su afectación, incluso numérica, en el acto final, por diferencia con la propuesta de liquidación provisional, no afectan a la nulidad del expresado acto, al basarse en una infracción que contradice de modo frontal el tenor literal del artículo 164.1 RGAT, dejando sin examinar, por innecesaria para la decisión de esta casación, la cuestión atinente a la observancia por dicho precepto reglamentario de fuentes normativas superiores".

En el fundamento de derecho tercero de la sentencia a la que nos venimos remitiendo, la de 3 de mayo de 2022, fijamos una doctrina jurisprudencial que ahora reiteramos:

"En garantía de los derechos del contribuyente reconocidos en los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT, y al margen de toda otra consideración, la Administración tributaria solo podría ampliar el alcance de sus actuaciones de comprobación limitada, con motivación singularizada al caso, en el caso de que lo comunicara con carácter previo -no simultáneo, ni posterior- a la apertura del plazo de alegaciones, siendo nulo, por lo tanto, el acto final del procedimiento de gestión de tal clase en que se haya acordado esa ampliación en momento simultáneo, o posterior, a la comunicación al comprobado de la concesión del plazo para puesta de manifiesto y para efectuar alegaciones a la propuesta de liquidación".

CUARTO. - *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.*

La parte recurrente solicita de la Sala que con estimación del presente recurso de casación se anule la sentencia impugnada, conforme a la doctrina jurisprudencial de la sentencia de este Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2022 (RC 5101/2021, ES:TS:2022:1811).

Por su parte, el abogado del Estado llama la atención sobre el hecho de que, la propia STS de 3 de mayo de 2022 transcribe el artículo 48.1 LPAC, sobre "anulabilidad", por lo que, de la misma se desprende, a su juicio, que no se aprecia en estos casos vicio de nulidad de pleno derecho. Esto último le parece claro puesto que a Oficina Gestora no dicta acto alguno prescindiendo total y absolutamente del procedimiento (art. 217.1.e) LGT) aunque amplíe la comprobación limitada y lo comunique al interesado al darle el trámite de alegaciones sobre la propuesta de liquidación provisional. Incumple la obligación del artículo 164.1 RGAT, de comunicarlo previamente al interesado, pero no se aparta flagrantemente del procedimiento establecido.

Continúa señalando que tampoco concurre ninguna de las otras causas de nulidad del artículo 217 LGT. Por tanto, incluso si la Sala, rechaza la argumentación expuesta en el anterior apartado de este escrito y considera que es extensible a este supuesto la doctrina de la STS de 3 de mayo 2022, la liquidación girada al recurrente no sería nula sino anulable. Asegura que, en consecuencia, lo procedente, una vez casada la sentencia de instancia, sería retrotraer las actuaciones al momento inmediato anterior a aquél en que se produjo la apertura del trámite de alegaciones), para su subsanación, ampliando el alcance de las actuaciones. defecto (antes, por tanto, de la formulación y notificación de la propuesta de resolución y coetánea

Por todo lo dicho, y aplicando el criterio jurisprudencial de nuestra sentencia de 3 de mayo de 2022, declaramos haber lugar al recurso de casación, con lo cual se produce la anulación de la sentencia recurrida y de los actos administrativos enjuiciados en los extremos aquí debatidos.

QUINTO.- *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación núm. 6996/2022 interpuesto por don Artemio , contra la sentencia dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, el 18 de marzo de 2022, en el recurso núm. 248/2020 sobre impuesto sobre la renta de las personas físicas, sentencia que se casa y anula.

Tercero.- Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 248/2020 interpuesto por don Artemio , contra la resolución de 30 de octubre de 2020 que estimando parcialmente las reclamaciones acumuladas NUM000 y NUM001 confirmó parcialmente la liquidación provisional practicada por la Dependencia de Gestión tributaria de la Delegación de Córdoba de la Agencia Tributaria, en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio 2013, anulando el acuerdo de resolución de procedimiento sancionador por comisión de infracción tributaria derivada de la falta de ingreso de la deuda tributaria, con lo cual se anulan las resoluciones y actos administrativos enjuiciados en los extremos aquí debatidos.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.