

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 1584/2021, DE 26 DE MAYO DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Procedimiento de comprobación limitada. Inicio del procedimiento con notificación de propuesta de liquidación cuando la Administración cuenta con los datos suficientes para ello.

Se plantea el TEAC si el procedimiento de comprobación limitada puede iniciarse con la notificación de la propuesta de liquidación, cuando se trate de contribuyentes que no han presentado declaración estando obligados a ello.

En contra de lo resuelto por el TEAR de Andalucía, que considera que dicha posibilidad causa indefensión al contribuyente, el TEAC concluye que cuando la Administración cuenta con datos suficientes para poder formular la propuesta, aun en los supuestos en los que no se hubiese presentado liquidación, dicha forma de actuar se encuentra amparada por la Ley. La indefensión proclamada por el TEAR no es tal dado que tras la propuesta de liquidación se abre al interesado la posibilidad de presentar cuantas alegaciones estime convenientes, como efectivamente ocurrió en el supuesto examinado, en el que se pusieron de manifiesto la existencia de anualidades por alimentos que debían ser tenidas en cuenta a la hora de liquidar.

Fundamentos de derecho

(...)

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 ter-

ceros 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 aquella.

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.