

A close-up, over-the-shoulder view of a person with a beard and glasses, wearing a grey sweater, writing on a document. The person's right hand is holding a pen and writing on the paper, while their left hand rests on the document. The background is blurred, showing a desk and a laptop. The text "Comentario de doctrina administrativa" is overlaid in white on the upper right portion of the image.

Comentario
de doctrina
administrativa

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 3799/2018, DE 22 DE SEPTIEMBRE DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Procedimiento de inspección. Alcance de las actuaciones inspectoras.

El TEAC, en esta resolución de 22 de septiembre, cambia el criterio mantenido hasta el momento y, siguiendo la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, concluye que modificar el alcance de las actuaciones inspectoras sin que medie acuerdo del Inspector jefe notificado al interesado, constituye un defecto sustantivo o material del procedimiento –y no meramente formal o procedimental–, por lo que, en estos casos, no tiene cabida ordenar la retroacción de actuaciones.

Hasta ahora, el TEAC venía sosteniendo en varias resoluciones que este defecto procedimental suponía la anulación de la liquidación y la retroacción de actuaciones para que, de forma motivada, se dictase acuerdo por el Inspector jefe y se notificase al interesado.

El cambio de criterio que ahora se produce viene motivado por la reciente jurisprudencia del TS –sentencia de 4 de marzo de 2021, rec. 3906/2019–, y se refiere a la improcedencia de ordenar la retroacción de actuaciones.

Al igual que hiciera el Tribunal Supremo en la sentencia que se reproduce parcialmente, el TEAC considera que sobrepasar la delimitación del alcance del procedimiento de comprobación no es un defecto meramente formal o procedimental, sino que se trata de un vicio material o sustantivo de la actuación administrativa que no permite la retroacción de actuaciones. Por último, añade el Tribunal administrativo que el vicio procedimental observado no es causa de nulidad de pleno derecho al no haberse incurrido en el supuesto del artículo 217.1.a) de la LGT, pues se siguió el procedimiento establecido, cumpliendo los trámites esenciales y sin generación de posible indefensión relevante.

Fundamentos de derecho

(...)

QUINTO.- No obstante, la evolución de la doctrina del Tribunal Supremo sobre la retroacción de actuaciones, y el contenido de la sentencia de la Sentencia de 4 de marzo de 2021 (rec. núm. 3906/2019) obligan a reconsiderar los efectos que este Tribunal Económico-Administrativo Central había derivado de los excesos de las actuaciones como el descrito en este caso.

En su Sentencia el Alto Tribunal analiza un procedimiento de comprobación limitada en el que, tras la notificación inicial de la propuesta de resolución, se dicta una nueva propuesta de resolución ampliando el alcance inicial, lo que contraviene lo dispuesto en el artículo 164 RGIT relativo a la tramitación del procedimiento de comprobación limitada, que dispone:

«1. 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.»

Ante este incumplimiento la sentencia de instancia había sostenido que:

«(...) estamos ante un incumplimiento formal que no ha producido indefensión al recurrente, porque aunque el alcance de la comprobación limitada se limitó a "contrastar que los datos que figuran en su Libro Registro de facturas recibidas han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dichos libros"».

Sin embargo, el Alto Tribunal anula la liquidación, sin ordenar la retroacción, argumentando lo siguiente:

«(...) la sala no comparte esta interpretación, pues es evidente que estamos ante un procedimiento de comprobación limitada que ha de tramitarse y resolverse con los límites establecidos en la normativa vigente, y la previsión de que la posible ampliación o modificación de su alcance se haga antes del trámite de alegaciones, hace que a partir de la propuesta de resolución, no pueda ya modificarse el mismo, sino que ha de resolverse dentro de sus límites, so pena de hacer ineficaz el precepto, todo ello sin perjuicio de que una vez terminado la Administración pudiera, de no haber prescrito, iniciar otras actuaciones de comprobación sobre hechos o elementos no incluidos en la primera comprobación, como se deriva de la jurisprudencia antes analizada a efectos de la preclusión de la comprobación limitada, establecida en el artículo 140.1 de la ley General Tributaria, o que el procedimiento terminara con la apertura de otro distinto, como el de inspección.

La vulneración de los límites del alcance de la comprobación limitada no es un mero defecto procedimental no invalidante, sino que supone una alteración del alcance que el legislador ha previsto para este procedimiento, y en consecuencia produce indefensión al recurrente, en tanto la delimitación del alcance de la comprobación limitada crea en el ciudadano sometido al procedimiento

un derecho reaccional a que no se rebase el ámbito del mismo, a partir de un determinado momento que el Reglamento ha establecido.»

Ese defecto procedimental, sí invalidante, entendemos que también se produce en un procedimiento inspector que rebasa los límites del alcance inicialmente notificado al obligado tributario o posteriormente ampliado. La Inspección puede en cualquier momento del procedimiento de comprobación acordar una ampliación de las actuaciones que está desarrollando. La falta de dicha ampliación y de su notificación al obligado tributario sitúa a éste en una posición de indefensión ante la Administración tributaria, al impedirle conocer de forma concreta los elementos de la obligación tributaria o períodos que están siendo comprobados. Si la circunstancia de haberlo hecho fuera del margen temporal tasado que la normativa previene (art 164 del RGAT) para el PCL, es determinante para que el Tribunal Supremo lo califique como «*no mero defecto invalidante*», con mayor razón, si cabe, el no haber procedido a ampliar el alcance en el procedimiento inspector, pudiendo haberlo hecho en un margen temporal más amplio que el que rige para el PCL, hace que la vulneración de la delimitación del alcance resulte más censurable.

En este punto no hay discrepancia entre la citada doctrina de este TEAC y la sentencia citada, ya que en ambos casos se considera que el aludido defecto no es una mera irregularidad no invalidante y se anulan las liquidaciones recurridas.

(...)

Procede, en consecuencia, anular el ajuste practicado por exceder del ámbito de la comprobación comunicado al contribuyente, lo que, en el presente caso, dado que se trata del único contenido de la liquidación recurrida, supone la anulación de la misma, sin que proceda la retroacción de las actuaciones al entender, por las razones expuestas, que no es de aplicación al caso lo dispuesto en el artículo 239.3 de la LGT por entender que salirse de la delimitación del procedimiento del alcance del procedimiento de comprobación debe considerarse un defecto material de la actuación administrativa, y no meramente formal o procedimental.

En este último aspecto, la no retroacción, la doctrina que este Tribunal Económico-Administrativo Central mantenía, entre otras, en las resoluciones de 15 de diciembre de 2015, RG 3063/2013, y de 12 de diciembre de 2013, RG 4030/2011, referidas a la extralimitación de las actuaciones de comprobación limitada realizadas respecto al alcance inicialmente definido, y, respecto al procedimiento de inspección, en la Resolución de 18 de febrero de 2021, RG 1984/2018, y la Resolución RG 01943/2018 de 22/07/2020.

Debe añadirse que, en contra de lo que demanda el reclamante, el defecto procedimental apreciado no ha supuesto la nulidad de pleno derecho de las actuaciones realizadas.

No ha sido esa la conclusión alcanzada en la referida sentencia del Tribunal Supremo, y no es la que debe alcanzarse en este caso, en el que no se ha incurrido en el supuesto del artículo 217.1 e) de la LGT, ya que se siguió el procedimiento legalmente establecido, cumpliendo los trámites esenciales del mismo,

y sin que, como hemos visto, la generación de posible indefensión sea relevante, ya que el reclamante sí conoció desde el principio el verdadero objetivo del procedimiento seguido.