

Para ampliar el alcance de la comprobación limitada se exige que la Administración tributaria lo comunique al contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de alegaciones

Se solicitada a la Sala que determine, si, en relación con los derechos reconocidos en los arts. 34.1 ñ) y 137 de la 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.

Al respecto declara que, en garantía de los derechos del contribuyente reconocidos en los citados preceptos, la Administración tributaria solo podría ampliar el alcance de sus actuaciones de comprobación limitada, con motivación singularizada al supuesto concreto, en el caso de que lo comunicara con carácter previo -no simultáneo, ni posterior- a la apertura del plazo de alegaciones, siendo nulo 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.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 03/05/2022

Nº de Recurso: 5101/2020

Nº de Resolución: 509/2022

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

Ponente: FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso

SENTENCIA

En Madrid, a 3 de mayo de 2022.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 5101/2020, interpuesto por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en nombre y representación de DON Juan Francisco , contra la sentencia nº 1106/2020, de 16 de junio, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, recaída en el recurso nº 2143/2018. Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación y asistencia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 16 de junio de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Juan Francisco representado por la Procuradora D^a ANA LUISA PUCHADES CASTAÑOS y asistido por la letrado D^a MARIA EMPAR PEIRÓ IBÁÑEZ contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de la comunidad valenciana de fecha 27 de julio de 2018 estimatoria parcial de la reclamación NUM000 y acumulada NUM001 , confirmando la liquidación practicada por el concepto IRPF ejercicio 2013 por importe de 15.327'86 euros, dejando sin efecto la sanción impuesta estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO. Con expresa imposición de costas en los términos expresados en el FD 8 de la presente resolución [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia a las partes, la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en la representación citada, presentó escrito de 29 de julio de 2020, de preparación de recurso de casación contra aquélla.

2. Tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas las siguientes: el 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 (RGAP), en relación con los artículo 37 y 137 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 15 de septiembre de 2020, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora doña Inés Tascón Herrero, en nombre de don Juan Francisco , como recurrente, ha comparecido el 23 de septiembre de 2020 y el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, como recurrido, lo ha hecho el 9 de octubre de 2020, ambos dentro del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 11 de diciembre de 2020, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en estos términos:

"[...] Determinar 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. La procuradora Sra. Tascón Herrero en la reflejada representación, interpuso recurso de casación en escrito de 17 de febrero de 2021, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando de este Tribunal Supremo : [...] dicte Sentencia por la que estimando el recurso, casando y anulando la Sentencia recurrida, se dicte otra que estime las pretensiones articuladas en este escrito [...]"

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, como recurrido en esta casación, presentó escrito de oposición el 30 de marzo 2021, donde solicita: "[...] dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida

o, subsidiariamente, con estimación parcial del recurso, declare que nos encontramos ante un vicio de anulabilidad, decretando la retroacción de actuaciones al momento inmediato anterior a aquel en que se produjo el defecto para su subsanación [...]".

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 19 de abril de 2022, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación, a efectos del establecimiento de doctrina, consiste en determinar si, en relación con los derechos reconocidos en 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 probatorio de manera coetánea a la apertura del plazo de alegaciones.

Se recurre aquí la sentencia nº 1106/2020, de 16 de junio, de la mencionada Sección Tercera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso nº 2143/2018.

La sentencia de instancia desestima el recurso interpuesto por el Sr. Juan Francisco contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana -TEAR- de 27 de julio de 2018, que había estimado parcialmente las reclamaciones deducidas, confirma la liquidación practicada por el IRPF ejercicio 2013 y anula la sanción.

El auto de admisión de este recurso de casación, de 11 de diciembre de 2020, formula las cuestiones de interés casacional:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

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 probatorio 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 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 (BOE de 5 de septiembre), en relación con los artículos 37 y 137 de la Ley 58/2003, General Tributaria de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre). 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 de la LJCA".

El auto de admisión describe los hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación, pero que también, por no ser objeto de contradicción, lo son para la decisión del recurso, en estos términos:

"[...]La sentencia impugnada y el expediente administrativo ofrecen, en síntesis y en lo que a la admisión del presente recurso de casación interesa, los siguientes antecedentes fácticos:

1º) La Oficina Gestora de la Administración de Játiva de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT practicó, a cargo del contribuyente en régimen de tributación individual, la liquidación provisional A4614715106014937 por importe de 15.327,86 euros relativa al IRPF, ejercicio 2013.

2º) A juicio de la Inspección actuaria, procedía entre otros aspectos, incrementar la parte general de la base imponible a consecuencia del incremento de los rendimientos de actividades económicas debido a que la determinación de dichos rendimientos, en régimen de estimación directa, se habían deducido gastos que no se consideran deducibles y, segundo, eliminar la deducción aplicada por adquisición de la vivienda habitual por cuanto, en síntesis, no se aporta justificación documental del carácter habitual de la vivienda, de sus adquisición/ rehabilitación y, en fin, del préstamo que, eventualmente, la financia, habiendo sido requerido para ello. La citada liquidación fue recurrida en reposición y confirmada en todos sus extremos.

3º) La recurrente considera que la ampliación del alcance del procedimiento de comprobación respecto al fijado inicialmente, en trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional vulnera lo dispuesto en el artículo 164 RGAP, sin embargo, el TEARV rechazó la pretensión del contribuyente al considerar que el alcance se circunscribió a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados y es ahora, en el trámite conferido de "puesta de manifiesto del expediente y propuesta de liquidación" cuando se procede a ampliar dicho alcance y, por ende, dentro del plazo previsto en el citado precepto.

4º) Contra la resolución del TEARV, interpuso recurso, desestimado por la sentencia ahora impugnada. Tras exponer los hechos del caso, no discutidos por las partes, la Sala considera que "En cuanto a la pretendida vulneración del art. 164.1 del RD citado dispone dicho precepto 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. Y así, en este supuesto concreto refiere que dicha ampliación se ha llevado a cabo en el trámite de alegaciones y propuesta de liquidación lo que debe conllevar, sin más su anulación. Examinado el expediente administrativo no podemos compartir la tesis del recurrente y ello por cuanto que (sic) la ampliación del procedimiento de comprobación limitada iniciado no se produce, tras la apertura del plazo de alegaciones, tal y como veta dicho precepto, sino en el momento de ser puesto de manifiesto el expediente al obligado tributario con la notificación de la propuesta de liquidación provisional para que formule alegaciones en el plazo de 10 días hábiles sin que, por ello, se produzca la vulneración de lo dispuesto en el precepto indicado y sin que, en definitiva nos encontremos ante vicio que pueda invalidar la resolución impugnada sin que se haya producido indefensión alguna al recurrente." (sic) [FJ 5º].

TERCERO.- Normas que deberán ser interpretadas.

1. A estos efectos, el recurrente plantea la interpretación del 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 (BOE de 5 de septiembre), en relación con los artículos 37 y 137 de la Ley 58/2003, General Tributaria de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre).

2. El artículo 34.1.ñ) LGT cita, entre los derechos y garantías de los obligados tributarios, el "[d]erecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley".

3. El artículo 137 LGT , al regular el inicio del procedimiento de comprobación limitada, que deberá efectuarse de oficio por acuerdo del órgano competente, traspone, en su apartado segundo, párrafo primero, ese derecho de información que corresponde a todo obligado tributario, mencionado en el punto anterior, expresándose en los siguientes términos:

"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".

4. El artículo 164, apartado 1, RGAT prevé la posibilidad de modificar el alcance de las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada durante su tramitación, disponiendo lo que sigue:

"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".

La Sala de instancia interpreta que cuando el reglamento habla de "carácter previo", no impide que esa ampliación o reducción del alcance sea simultáneo, como aquí ha ocurrido, pues, en efecto, con la notificación del traslado para alegaciones al acta -que incorpora, esto es lo fundamental, la propuesta de liquidación-, en unidad de acto, se comunica también la ampliación del alcance:

"Entrando ya, en el examen de los motivos concretos de impugnación se alega, en primer lugar, la infracción del art. 164.1 del RD 1065/2007 al haberse ampliado el alcance de las actuaciones de comprobación, tras conceder el trámite de alegaciones, invocando la doctrina del TEAC sobre la trascendencia de este defecto procedimental y sin que en la Resolución del TEAR se haga mención alguna a la doctrina invocada lo que supone, a su juicio, causa suficiente para la anulación de la Resolución del TEAR.

Debemos destacar, prima facie que, en ningún caso la ausencia de un pronunciamiento expreso por parte de la Resolución del TEARCV acerca de la doctrina que se invoca por el recurrente para sustentar sus pretensiones puede acarrear la incongruencia o ausencia de motivación de la resolución impugnada. Indudablemente, en este caso concreto, la Resolución del TEAR ha dado respuesta a todas y cada una de las cuestiones promovidas por el recurrente en su reclamación económico administrativa, abordando, específicamente, cada uno de los gastos cuya deducción se pretende y motivando de forma detallada los motivos de su desestimación por lo que, difícilmente puede prosperar el argumento de anulación de la resolución impugnada por el mero hecho de que dicha resolución no haya hecho alusión a la doctrina del TEAC invocada por el actor cuando ha dado una respuesta precisa y detallada a cada uno de los gastos controvertidos y debiendo decaer, sin más este motivo de impugnación.

En cuanto a la pretendida vulneración del art. 164.1 del RD citado dispone dicho precepto

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.

Y así, en este supuesto concreto refiere que dicha ampliación se ha llevado a cabo en el trámite de alegaciones y propuesta de liquidación lo que debe conllevar, sin más su anulación.

Examinado el expediente administrativo no podemos compartir la tesis del recurrente y ello por cuanto que la ampliación del procedimiento de comprobación limitada iniciado no se produce, tras la apertura del plazo de alegaciones, tal y como veta dicho precepto, sino en el momento de ser puesto de manifiesto el expediente al obligado tributario con la notificación de la propuesta de liquidación provisional para que formule alegaciones en el plazo de 10 días hábiles sin que, por ello, se produzca la vulneración de lo dispuesto en el precepto indicado y sin que, en definitiva nos encontremos ante

vicio que pueda invalidar la resolución impugnada sin que se haya producido indefensión alguna al recurrente.

Se invoca, en tercer lugar la ausencia de motivación de la resolución impugnada cuestión ésta que no puede tener favorable acogida, tal y como ha quedado expuesto anteriormente pues es obvio, a la vista de las alegaciones vertidas por la actora que ésta ha tenido pleno conocimiento de los motivos en los que se ha sustentado la liquidación practicada que ha podido combatir con todos los recursos correspondientes, en cuanto a la falta de valoración de la prueba aportada por el recurrente tampoco podemos compartir este motivo pues el hecho de que la administración, en base precisamente a dichas pruebas haya considerado no acreditada la deducibilidad de los gastos, en ningún caso significa que se haya omitido la valoración de dichas pruebas, por más que dicha valoración no haya sido conforme a lo pretendido por el demandante y motivo éste de impugnación que debe ser igualmente desestimado..." [...]"

SEGUNDO.- Consideraciones jurídicas en relación con el procedimiento de comprobación limitada y la posibilidad de acordar su ampliación.

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.

TERCERO.- Doctrina jurisprudencial que se establece y resolución del recurso de casación.

Es corolario de todo cuanto se ha expuesto en los razonamientos jurídicos precedentes que, a la pregunta formulada en estos términos en el auto de admisión hemos de dar la respuesta que le sigue:

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.

Por ello, es preciso declarar que ha lugar al recurso de casación en que tal pretensión invalidatoria se ejercita, con casación y anulación de la sentencia y de los actos administrativos enjuiciados en el proceso que con aquélla concluye.

CUARTO.- 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:

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en nombre y representación de DON Juan Francisco , contra la sentencia nº 1106/2020 de 16 de junio, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, pronunciada en el recurso nº 2143/2018, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el mencionado recurso nº 2143/2018, entablado por la procuradora doña Ana Luisa Puchades Castaños, en representación del Sr. Juan Francisco , contra la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 27 de julio de 2018, que estimó en parte las reclamaciones entabladas contra la liquidación practicada en relación con el IRPF, ejercicio 2013 y sanción -en el sentido de anular ésta- y, en su virtud, declarar que las citadas liquidación y resolución revisoras son nulas por contrarias al ordenamiento jurídico.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.