

Dentro del procedimiento de comprobación limitada Hacienda puede aplicar el régimen de estimación directa del IRPF de un contribuyente que tributa por el régimen de estimación objetiva y supera los umbrales legalmente establecidos

Se plantea en el presente recurso si, en el marco de un procedimiento de comprobación limitada en el que se detecte la improcedencia de aplicación del método de estimación objetiva para la determinación de la base imponible de un impuesto, los órganos de gestión están facultados para fijar este elemento mediante la estimación directa y emitir la liquidación tributaria resultante o, por el contrario, solo en un procedimiento de inspección tributaria se puede determinar la base imponible mediante un método distinto al escogido por el obligado tributario.

La respuesta que da la Sala a la cuestión es la de que cuando la Administración tributaria, sirviéndose de los datos que le constaban y sin examen de la contabilidad del obligado tributario, detecte la improcedencia de aplicación del método de estimación objetiva para la determinación de la base imponible de un impuesto, los órganos de gestión están facultados para fijar este elemento mediante la estimación directa y emitir la liquidación tributaria resultante.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 189/2024, de 05 de febrero de 2024

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 6559/2022

Ponente Excmo. Sr. MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

En Madrid, a 5 de febrero de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. 6559/2022, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia pronunciada el 12 de mayo de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 205/2021.

Ha comparecido como parte recurrida el procurador don Fernando Bertrán Santamaría, en nombre y representación de don Santos.

Ha sido ponente la Excmo. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 12 de mayo de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario

núm. 205/2021, promovido por la representación procesal de don Santos contra la resolución de 12 de noviembre de 2020 del Tribunal Económico-administrativo Regional de Cataluña, desestimatoria de las reclamaciones formuladas contra la liquidación practicada por la Administración de Sabadell de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"] del ejercicio 2015, y contra sanción derivada.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLO: LA SALA HA DECIDIDO:

Estimar totalmente el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de Santos contra la resolución del TEARC de fecha 12 de noviembre de 2020 (y la previa liquidación provisional de la que trae causa aquella), las cuales resoluciones administrativas se anulan y quedan sin efecto, con todos los efectos derivados de tal pronunciamiento judicial, con imposición de costas procesales a la demandada, si bien limitadas por todos los conceptos a la suma total de 1.000,00 euros".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos el artículo 136 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] en relación con los artículos 16 y 31 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"] y con los artículos 32 y 34 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 31 de marzo) ["RIRPF"].

Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que las normas citadas permiten, para la comprobación de la aplicación por el obligado tributario del método de estimación objetiva en el IRPF, acudir al procedimiento de comprobación limitada y realizar, sin el examen de la contabilidad, las actuaciones previstas en el artículo 136.2 LGT y tomar en consideración la información facilitada a la administración por terceros obligados a suministrarla con carácter general. La aceptación de esta tesis hubiera determinado la desestimación del recurso.

2. La Sala de instancia, por auto de 14 de julio de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrente, y la representación procesal de don Santos, como parte recurrida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 8 de marzo de 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si, en el marco de un procedimiento de comprobación limitada en el que se detecte la improcedencia de aplicación del método de estimación objetiva para la determinación de la base imponible de un impuesto, los órganos de gestión están facultados para fijar este elemento mediante la estimación directa y emitir la liquidación tributaria resultante o, por el contrario, solo en un procedimiento de inspección tributaria se puede determinar la base imponible mediante un método distinto al escogido por el obligado tributario.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 136, 141 y 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], y el artículo 16 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["LIRPF"].

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 LICA."

2. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 19 de mayo de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Tras reproducir los antecedentes de hecho necesarios para comprender la cuestión planteada, recogidos en el escrito de preparación, alega que la sentencia infringe el artículo 136 de la LGT/2003, en relación con los artículos 16 y 31 de la LIRPF/2006, y 32 y 34 del RIRPF/2007, debiendo partirse, como recoge el auto de admisión, de la clara superación por el obligado tributario de los umbrales previstos en la normativa tributaria para la determinación de la base imponible mediante estimación objetiva. Señala que en el caso suscitado, para regularizar la situación tributaria del recurrente en la instancia, D. Santos, acogido al método de estimación objetiva para la determinación de la base imponible del IRPF, la Administración Tributaria, en concreto la Oficina de Gestión, inició un procedimiento de comprobación limitada - artículo 136 de la LGT/2003- con el fin de comprobar la correcta determinación de la actividad económica realizada de acuerdo con ese método y, por tanto, la correcta inclusión en el mismo.

Alega que en el procedimiento de comprobación, tras constatarse, con la documentación oportuna, no contable, la superación de los umbrales previstos para la determinación de la base imponible mediante la estimación objetiva, y sobre los datos en poder de la Administración y facilitados por terceros, actuación permitida por el artículo 136.1.d) LGT/2003, propició la práctica por el órgano de gestión de la oportuna liquidación, por importe de 57.542,95 euros, en la que se determinaba el rendimiento neto mediante el método de estimación directa, modalidad simplificada, teniendo en cuenta los gastos aceptados como fiscalmente deducibles. Añade que la normativa del IRPF no obliga a la llevanza de contabilidad a las personas físicas acogidas en el IRPF al método de estimación objetiva.

Afirma que la Oficina Gestora se ha mantenido dentro de los límites del artículo 136 LGT/2003 "[...] siendo la aplicación a la actora por los órganos de gestión, en el seno de ese procedimiento, del régimen de estimación directa en su modalidad simplificada, una consecuencia lógica y razonable de la exclusión del régimen de estimación objetiva, como previene el artículo 34 del RIRPF/2007, con la correlativa inclusión del contribuyente en los tres años siguientes, 2013, 2014 y 2015, en el ámbito de aplicación de dicha modalidad simplificada del método de estimación directa".

Considera que "[c]arecería de toda lógica, una vez constatado, sin duda, en el seno del procedimiento de comprobación limitada, la superación de los umbrales previstos en la normativa aplicable para la determinación de la base imponible mediante la estimación objetiva, a partir de los datos en poder de la Administración (artículo 136.2.b), del examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa reguladora del método de estimación objetiva, que no obliga a la llevanza de contabilidad (artículo 136.1.c) y de los datos facilitados por terceros, vía requerimiento (artículo 136.2.d) LGT/2003), con la exclusión automática de ese régimen y las consecuencias que ello lleva aparejado - ex artículo 34 LIRPF/2006 -, en especial, la inclusión del mismo en el periodo discutido en la modalidad simplificada del método de estimación directa, con la práctica de la liquidación consiguiente teniendo en cuenta los gastos aceptados como fiscalmente deducible, que decayera la competencia de los órganos de gestión y tuvieran que entrar en juego los órganos de inspección para determinar la base imponible por un método distinto del elegido por el obligado tributario".

Insiste en que "[...] la determinación en estos casos de la base imponible por la modalidad simplificada del método de estimación directa no es más...que una consecuencia de la constatación en el seno del procedimiento de comprobación limitada de la improcedencia de la aplicación del régimen de estimación objetiva, estando los órganos de gestión facultados para, acto seguido, fijar la base imponible por esa modalidad del régimen de estimación directa y emitir, como han hecho, la liquidación tributaria resultante, no entrando, por tanto, la realización de ese cometido dentro de las funciones y facultades que otorgan a la Inspección los artículos 140 y 142 de la LGT/2003".

En último término, señala que "[...] nada tiene que ver el caso suscitado, relacionado con la posibilidad de determinación de la base imponible mediante otro método de estimación cuando el aplicado se demuestre que no resulta procedente y todo ello en el seno de un procedimiento de comprobación limitada competencia de los órganos de gestión tributaria, con las previsiones sobre el alcance del procedimiento de comprobación limitada y órganos competentes contenidas en la Sentencia de esa Sala de 18 de febrero de 2016 c.2954 y por extensión en la Sentencia de 27 de octubre de 2011 c.475/2008 (mencionadas en el fallo), que se refiere a la comprobación, por la vía del artículo 136 de la LGT/2003, de un régimen tributario especial, en este caso, el de sociedades patrimoniales del derogado TRLIS (en concreto de los artículos 61 a 63), integrantes del Capítulo VI del Título VII. Regímenes tributarios especiales de ese Impuesto, en los que, en principio, cobraría sentido la atribución de esa función a la inspección por el artículo 141 e) LGT/2003, y que nada tiene que ver - insistimos- con la aplicación del método de determinación de la base imponible procedente de los artículos 16 y 31 LIRPF y concordantes (artículos 32 y 34 de su Reglamento)".

La pretensión que deduce y el pronunciamiento que solicita a la Sala es el siguiente:

"[...] se solicita a esa Sala que, interpretando, en primer lugar, los preceptos identificados en el auto de admisión, fije como doctrina que:

- En el marco de un procedimiento de comprobación limitada en el que se detecte la improcedencia de aplicación del método de estimación objetiva para la determinación de la base imponible de un impuesto, los órganos de gestión están facultados para fijar este elemento mediante la estimación directa y emitir la liquidación tributaria.

Sobre esa base, estime el recurso de casación formulado contra sentencia estimatoria de la Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Primera - del TSJ de Cataluña, de fecha 12 de mayo de 2022, dictada en el recurso 205/2021 interpuesto por D. Santos contra resolución del TEAR de Cataluña (TEARC) de 12 de noviembre de 2020 desestimatoria de la reclamación formulada contra la liquidación practicada por la Administración de Sabadell de la AEAT, en concepto de IRPF, ejercicio 2015, por ser contraria a derecho y, por ende, desestime el recurso del obligado tributario contra la resolución del TEARC citada, confirmando la liquidación impugnada".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por el que estimándolo case la sentencia recurrida y declare que:

- En el marco de un procedimiento de comprobación limitada en el que se detecte la improcedencia de aplicación del método de estimación objetiva para la determinación de la base imponible de un impuesto, los órganos de gestión están facultados para fijar este elemento mediante la estimación directa y emitir la liquidación tributaria.

y, acto seguido, dicte fallo por el que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEARC impugnada".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El procurador don Fernando Bertrán Santamaría, en representación de don Santos, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 11 de julio de

2023, en el que aduce que procede "[...] desestimar el recurso de casación interpuesto de contrario por la Abogacía del Estado, por cuanto no cabe cambiar el régimen del contribuyente en sede de gestión, al estar reservada esta facultad a los organismos de inspección. Únicamente cabe en sede de inspección, analizar la verdadera naturaleza y contenido de la actividad desarrollada por el recurrente, máxime cuando la jurisprudencia unánime... tiene establecido, de manera categórica e indubitada, que "en el seno de una comprobación limitada, dados los términos de la misma, no cabe modificar el régimen de tributación, sin perjuicio de que pueda hacerse posteriormente en un procedimiento inspector ordinario" conforme a lo previsto en el art. 136.2 LGT. Y el procedimiento ulterior sólo puede estar limitado a lo que prescribe el art. 140.1 LGT, esto es, sólo cabe una nueva regularización derivada de una inspección posterior si se descubren nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución".

Añade que "[l]a Administración tributaria se ha excedido del procedimiento establecido en los arts. 136 y ss. LGT 58/03, cuando lo cierto es que el procedimiento adecuado hubiera sido el de inspección según el art. 141 LGT".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dictar en su día la correspondiente Sentencia por la que, desestimando en su integridad el recurso de casación instado de contrario, se confirme la Sentencia impugnada con expresa imposición de costas a la parte recurrente" (sic).

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 17 de julio de 2023, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no resultaba necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 11 de octubre de 2023 se designó ponente a la Excm. Sra. D.^ª Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 30 de enero de 2024, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sección Primera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, impugnada en casación por el Abogado del Estado y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste, según se afirma, en determinar si, en el marco de un procedimiento de comprobación limitada en el que se detecte la improcedencia de aplicación del método de estimación objetiva para la determinación de la base imponible de un impuesto, los órganos de gestión están facultados para fijar este elemento mediante la estimación directa y emitir la liquidación tributaria resultante o, por el contrario, solo en un procedimiento de inspección tributaria se puede determinar la base imponible mediante un método distinto al escogido por el obligado tributario.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. Don Santos -parte recurrida en esta casación- presentó en plazo su autoliquidación por IRPF, ejercicio 2015, de la que resultaba una cantidad a devolver por importe de 246,80 euros. Concretamente, respecto a los rendimientos de actividades económicas, declaró ejercer la actividad económica, Epígrafe.1 IAE " *Instalaciones eléctricas en general. Instalación de redes telegráficas, telefónicas sin hilos y televisión. Instalaciones de sistemas de balización de puertos y aeropuertos*",

calculando los rendimientos mediante el método de estimación objetiva en el IRPF y consignando unos rendimientos netos reducidos de 18.807,32 euros.

2.2. Revisada la autoliquidación por la Oficina Gestora de la AEAT, en fecha de 28 de junio de 2018 notificó al obligado un requerimiento para que aclarase determinadas incidencias relativas a la citada autoliquidación, haciendo constar, al mismo tiempo, el inicio de un procedimiento de comprobación limitada - ex artículo 136 LGT/2003 -, procedimiento que podía finalizar con la práctica de una liquidación provisional.

El alcance de ese procedimiento consistía en comprobar la correcta determinación del rendimiento neto de la actividad económica y la correcta inclusión en el régimen de estimación objetiva. Dicho requerimiento fue atendido en fecha 11 de julio de 2018. En el marco de estas actuaciones se comprobó, conforme a los datos facilitados por terceros a la administración a través del modelo 190, que el contribuyente, en el ejercicio 2012, había superado los límites que determinaban la exclusión del régimen de estimación objetiva, por lo que era procedente la aplicación del régimen de estimación directa en los tres ejercicios siguientes. Consiguientemente, la Oficina gestora determinó el rendimiento neto mediante el método de estimación directa, modalidad simplificada, teniendo en cuenta los gastos aceptados como fiscalmente deducibles.

La liquidación provisional que puso fin al procedimiento se dictó en fecha 3 de octubre de 2018, en concepto de IRPF del ejercicio 2015, con resultado de una cuota a ingresar de 57.542,95 euros.

Seguidamente se tramitó un procedimiento sancionador que culminó en el dictado de una resolución sancionadora.

2.3. Contra la mencionada liquidación y sanción derivada, el Sr. Santos interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Cataluña, que dictó resolución en fecha 12 de noviembre de 2020 por la que anuló el acuerdo sancionador y confirmó íntegramente la liquidación practicada.

2.4. El reclamante interpuso recurso contencioso-administrativo que, seguido ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia Cataluña, fue finalmente estimado por la sentencia de 12 de mayo de 2022, que constituye el objeto del presente recurso.

La ratio decidendi de la sentencia sobre el particular se contiene en el FD Tercero, en el que, tras exponer el marco jurídico que considera de aplicación, concluye lo siguiente:

"No se olvide que las Oficinas de Gestión Tributaria sólo pueden llevar a cabo una comprobación limitada a constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia, como ya puso de manifiesto la sentencia de este Tribunal Supremo de 27 de julio de 1998, dado que no puede extenderse al examen de la documentación contable de actividades económicas. El artículo 136.2.c) de la LGT 58/2003 le permite a los órganos de gestión el 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 pues, la excepción a esa facultad examinadora de los órganos de gestión la constituye por su objeto de contabilidad mercantil. El órgano de gestión no puede examinar dicha contabilidad o auditar lo contabilizado por el sujeto pasivo aunque sí pueda examinar "los documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos" y, cabe añadir, que hayan servido de soporte a lo contabilizado y/o a lo declarado o no por el sujeto pasivo en su autoliquidación.

La comprobación limitada permite la aportación de documentación contable a los solos efectos de su cotejo, es decir, de contrastar la información contenida en la declaración-liquidación y los datos

obrantes en los documentos y registros, pero no puede extenderse más allá de dicho cotejo pues ello supondría el ejercicio de una actividad asociada a la inspección no admitida por el precepto.

En nuestro supuesto de autos, inicialmente la comprobación limitada tenía como alcance comprobar la correcta determinación de los rendimientos de la actividad económica realizada por el recurrente, de acuerdo con los regímenes aplicables, comprobar su situación censal y la correcta inclusión en el régimen de estimación objetiva del IRPF, esto es, constatar que los datos que figuran en los libros registros se ajusten a lo consignado en la declaración.

Se discute por la actora sobre un posible exceso competencial llevado a cabo por la Administración actuante gestora, y que debería haberse practicado la comprobación de autos por los órganos inspectores.

Al respecto, las conclusiones a las que llega la STS n.º 691/16 de 18.12.16 ya dicha, son patentes y son plenamente aplicables a nuestro caso:

1).... la aplicación de un régimen exige la total comprobación de la situación contable del sujeto pasivo. Y ello no ha acontecido en nuestra litis, ya que la propia Administración tributaria reconoce no haber accedido a ninguna contabilidad del recurrente.

2) Este criterio lo ha plasmado la Sala en numerosas sentencias, (sentencia de 27 de octubre de 2011, dictada en el rec. n.º 475/2008; entre otras), y la conclusión que se alcanza es la de que, la determinación del régimen de tributación aplicable no puede analizarse ni fijarse en una comprobación limitada. Sino claro está, en un procedimiento de inspección.

Consiguientemente debe estimarse tal impugnación. Se estima pues, el motivo impugnatorio y se anula la resolución del TEARC así como la liquidación de que trae causa".

SEGUNDO. Preceptos concernidos en este recurso.

1. Conforme al auto de admisión, la parte recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 136 LGT que, bajo la rúbrica *La comprobación limitada*, establece:

"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".

2. A su vez, será preciso tomar en consideración el artículo 16 LIRPF, que dispone:

"Artículo 16. Métodos de determinación de la base imponible.

1. La cuantía de los distintos componentes de la base imponible se determinará con carácter general por el método de estimación directa.

2. La determinación de los rendimientos de actividades económicas se llevará a cabo en los términos previstos en el artículo 28 de esta Ley a través de los siguientes métodos:

a) Estimación directa, que se aplicará como método general, y que admitirá dos modalidades, la normal y la simplificada.

b) Estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

3. El método de estimación indirecta se aplicará de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En la estimación indirecta de los rendimientos procedentes de actividades económicas se tendrán en cuenta, preferentemente, los signos, índices o módulos establecidos para la estimación objetiva, cuando se trate de contribuyentes que hayan renunciado a este último método de determinación de la base imponible."

3. Asimismo, será necesario acudir a lo dispuesto en los artículos 141 y 142 LGT, que establecen las funciones y facultades de la Inspección tributaria.

"Artículo 141. La inspección tributaria.

La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

a) La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.

b) La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.

c) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta ley.

- d) La comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias, siendo de aplicación lo dispuesto en los artículos 134 y 135 de esta ley.
- e) La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales.
- f) La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas.
- g) La práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.
- h) La realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta ley.
- i) El asesoramiento e informe a órganos de la Administración pública.
- j) La realización de las intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente, que se regirán por lo dispuesto en su normativa específica y, en defecto de regulación expresa, por las normas de este capítulo con exclusión del artículo 149.
- k) Las demás que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes".

"Artículo 142. Facultades de la inspección de los tributos.

1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias. (...)"

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que el auto de admisión, dictado por la Sección Primera de esta Sala en fecha 8 de marzo de 2023, identifica como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, determinar si en el marco de un procedimiento de comprobación limitada en el que se detecte la improcedencia de aplicación del método de estimación objetiva para la determinación de la base imponible de un impuesto, los órganos de gestión están facultados para fijar este elemento mediante la estimación directa y emitir la liquidación tributaria resultante o, por el contrario, solo en un procedimiento de inspección tributaria se puede determinar la base imponible mediante un método distinto al escogido por el obligado tributario.

Hay que partir, como recoge el auto de admisión, de que no existe controversia sobre la superación de los umbrales previstos en la normativa aplicable (artículos 32 y 34 del RIRPF) para la determinación de la base imponible mediante la estimación objetiva, sino solo sobre las facultades de los órganos de gestión que se encargaron de la regularización.

La cuestión, pues, debatida gira en torno a las facultades de los órganos de gestión para, en el curso de una comprobación limitada y una vez constatado, con base en datos obrantes en la Administración, la improcedencia de la determinación de la base imponible mediante la estimación objetiva, poder determinarla mediante la estimación directa en su modalidad simplificada.

2. Sobre el alcance de las facultades de los órganos de gestión en el procedimiento de comprobación limitada, se ha pronunciado esta Sala en diversas ocasiones, entre otras, en SSTS de 4 de marzo de 2021, rec. cas. 3906/2019 (ECLI:ES:TS:2021:839), en la que se sostuvo que "(l)a 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", o en la de 16 de octubre de 2020, recurso de casación n.º 3895/2018 (ECLI:ES:TS:2020:3409), en la que nos pronunciamos sobre la interpretación del artículo 140.1 LGT, en concreto, si los efectos preclusivos de una resolución que pone fin a un procedimiento de comprobación limitada se extienden exclusivamente sobre aquellos elementos tributarios sobre los que se haya pronunciado expresamente la Administración Tributaria o se extienden también sobre cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa, fijando la Sala la siguiente doctrina jurisprudencial:

"La respuesta a dicha cuestión debe ser que, interpretando el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, los efectos preclusivos de una resolución que pone fin a un procedimiento de comprobación limitada se extienden no solo a aquellos elementos tributarios sobre los que se haya pronunciado expresamente la Administración Tributaria, sino también a cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa".

Resulta interesante también, a efectos del presente recurso, recordar lo que declaramos en la sentencia de 18 de febrero de 2016, recurso de casación n.º 2954/2014, (ECLI:ES:TS:2016:691), cuya doctrina considera de aplicación a este caso la resolución que constituye el objeto de la presente casación, en la que se declaró:

"[...] se considera que, efectivamente, cuando se hace una comprobación limitada no cabe modificar la forma de tributación del Impuesto, sustituyendo el régimen general por un régimen especial como es el contenido en el artículo 61 de la Ley aplicable, relativo a las sociedades patrimoniales.

Efectivamente, el artículo 136 de la Ley General Tributaria permite a la Administración en este procedimiento realizar "únicamente" las actuaciones que se especifican, entre las que no cabe la comprobación de la contabilidad mercantil, según el artículo 136.2, apartado c).

Y tras la tramitación correspondiente, la terminación del procedimiento de comprobación limitada, cuando hay una resolución que pone fin al mismo, incluye lo relativo a la especificación de las actuaciones concretas realizadas respecto a la "obligación tributaria o elementos de la misma" objeto de comprobación.

De manera que se dicta una liquidación provisional, con los meros efectos que la Sala del Tribunal Supremo ha reconocido para este tipo de liquidaciones.

Todo lo cual supone, que efectivamente en el seno de una comprobación limitada, dados los términos de la misma, no cabe modificar el régimen de tributación, sin perjuicio de que pueda hacerse posteriormente en un procedimiento inspector ordinario".

Asimismo, cabe hacer referencia a las SSTS de 23 de marzo de 2021, recursos de casación 3688/2019 y 5270/2019, en las que se estableció la siguiente doctrina jurisprudencial:

"[...] conforme a una interpretación gramatical y sistemática del artículo 141.e) LGT, las actuaciones que se sigan para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de

regímenes tributarios especiales, como es el que se prevé, en el caso enjuiciado, para los colegios profesionales, en su carácter de entidades parcialmente exentas -y, por ende, a las que se asigna un régimen fiscal especial-, han de ser actuaciones inspectoras y seguirse, necesariamente, por los órganos competentes, a través del procedimiento inspector.

A ello debe añadirse que, conforme a la muy reiterada doctrina de esta Sala Tercera, precisamente acuñada en relación con la aplicación indebida del procedimiento de comprobación limitada, la selección por la Administración, para el ejercicio de sus facultades, de un procedimiento distinto al legalmente debido, conduce a la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos -en este caso de liquidación- que les pongan fin, por razón de lo estatuido en el artículo 217.1.e) de la LGT, en relación con sus concordantes de la legislación administrativa general".

Ahora bien, en estas sentencias no se aborda una cuestión, como la suscitada en el presente recurso, consistente en la posibilidad que tienen los órganos de gestión de determinar la base imponible mediante otro método de determinación de los rendimientos de actividades económicas, en concreto, cuando resulta improcedente la determinación de la base imponible mediante la estimación objetiva, poder fijarla aplicando la estimación directa por existir datos suficientes para ello.

3. Atendiendo a las circunstancias concurrentes en este recurso, consideramos que la interpretación realizada por la Sala de instancia no puede ser compartida por este Tribunal.

Ya se ha expuesto que, para regularizar la situación tributaria del recurrente en la instancia, don Santos, acogido al método de estimación objetiva para la determinación de la base imponible del IRPF, la Oficina de Gestión inició un procedimiento de comprobación limitada - artículo 136 LGT- con el fin de comprobar la correcta determinación de la actividad económica de acuerdo con ese método y, por tanto, su correcta inclusión en el mismo. La liquidación provisional que puso fin al procedimiento de comprobación limitada, tras constatar con la oportuna documentación -datos obrantes en poder de la Administración (art. 136.2.b), datos consignados en los libros registros del contribuyente (artículo 136.2.c) y, especialmente, datos facilitados por terceros a través del modelo 190 (artículo 136.2.d), sin examen de la contabilidad del obligado tributario-, que se habían superado en el ejercicio 2012 los umbrales previstos para la determinación de la base imponible mediante la estimación objetiva, procedió a determinar el rendimiento neto mediante el método de estimación directa, modalidad simplificada, teniendo en cuenta los gastos aceptados como fiscalmente deducibles.

Por tanto, la resolución administrativa que puso fin al procedimiento de comprobación limitada se ajustó a los límites previstos en el artículo 136 LGT, sin que resultase necesario examen de la contabilidad, que veda el artículo 136.1.c) LGT, que, además, no hubiera sido posible toda vez que la normativa del IRPF no obliga a la llevanza de contabilidad a las personas físicas acogidas en el impuesto al método de estimación objetiva. En efecto, de la lectura conjunta de los artículos 104 de la LIRPF, apartados 2 y 3, y artículo 68 del RIRPF, se deduce que sólo están obligados a la llevanza de contabilidad los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del método de estimación directa, salvo que la actividad empresarial no tenga carácter mercantil de acuerdo con el Código de Comercio. En el resto de casos de determinación del rendimiento en estimación directa, no es obligatoria la llevanza de contabilidad, sino que deben llevar determinados libros registros fiscales. En el caso de determinación del rendimiento mediante el método de estimación objetiva, las obligaciones formales, conforme a los apartados 6 y 7 del artículo 68 del Reglamento del impuesto, son: 1. Conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo con lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos. 2. Conservar los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la Orden Ministerial que los apruebe. 3. Cuando deduzcan amortizaciones estarán obligados a llevar un libro registro de bienes de inversión. 4.

Por las actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones habrán de llevar un libro registro de ventas o ingresos.

Habiéndose mantenido los órganos de gestión en su actuación dentro de los límites que marca el artículo 136 de la LGT, y habiéndose constatado, se reitera, que se habían superado los umbrales previstos para la determinación de la base imponible mediante la estimación objetiva, resulta que la aplicación al obligado tributario, en el seno del procedimiento de comprobación limitada, del régimen de estimación directa en su modalidad simplificada era una consecuencia necesaria de la exclusión del régimen de estimación objetiva, de conformidad con el artículo 34.3 del Reglamento del IRPF, que dispone que la exclusión del método de estimación objetiva " *supondrá la inclusión durante los tres años siguientes en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 28 de este Reglamento* ".

Considera la Sala que, en estos supuestos, en que se detecta la improcedencia de la aplicación del método de estimación objetiva para la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas, los órganos de gestión están facultados para fijar este elemento mediante la estimación directa y emitir la liquidación provisional resultante, sin que se exija acudir necesariamente al procedimiento de inspección tributaria, pues en estos casos la determinación de la base imponible por la modalidad simplificada del método de estimación directa no exige el examen de la contabilidad ni supone la comprobación de la aplicación de un régimen tributario especial.

En efecto, se ha limitado el órgano de gestión a la comprobación de un dato objetivo, como es superar los umbrales para la aplicación del método de estimación objetiva, para lo que se ha servido de los datos que constaban a la Administración, sin examen de la contabilidad del obligado tributario.

En consecuencia, habiéndose movido el órgano de gestión dentro de los límites imperativos que establece el artículo 136 LGT, al haber realizado las actuaciones que únicamente le están permitidas dentro del procedimiento de comprobación limitada -"*[...] La Administración Tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:...*"- y habiéndose comprobado la superación de los umbrales previstos para la determinación de la base imponible mediante la estimación objetiva, lo que comporta la exclusión del método de estimación objetiva y la necesaria inclusión en la modalidad simplificada del método de estimación directa, no puede admitirse que, en este supuesto, decaiga la competencia del órgano de gestión y tenga que entrar en juego el órgano de inspección para determinar la base imponible por un método distinto del elegido por el obligado tributario.

Y si bien es cierto que, como se ha expuesto anteriormente, esta Sala en SSTS de 23 de marzo de 2021, rec. cas. 3688/2019 y 5270/2019, cit, ha declarado, como doctrina jurisprudencial, que "conforme a una interpretación gramatical y sistemática del artículo 141.e) LGT, las actuaciones que se sigan para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales, como es el que se prevé, en el caso enjuiciado, para los colegios profesionales, en su carácter de entidades parcialmente exentas -y, por ende, a las que se asigna un régimen fiscal especial-, han de ser actuaciones inspectoras y seguirse, necesariamente, por los órganos competentes, a través del procedimiento inspector", no es menos cierto que dicha doctrina se establece en relación con las funciones de la inspección para la comprobación de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales, lo que no guarda relación con el método de determinación de la base imponible de estimación objetiva, que no es un régimen tributario especial en el IRPF.

CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión de interés casacional que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que en el marco de un procedimiento de comprobación limitada en el que se detecte, sirviéndose de los datos que constaban a la Administración y sin examen de la contabilidad del obligado tributario, la improcedencia de aplicación del método de estimación objetiva para la determinación de la base imponible de un impuesto, los órganos de gestión están facultados para fijar este elemento mediante la estimación directa y emitir la liquidación tributaria resultante.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, pues la sentencia impugnada en casación resulta contraria a la doctrina jurisprudencial expuesta, por lo que hemos de casar y anular la sentencia recurrida y desestimar el recurso contencioso-administrativo.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber 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 sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Ha lugar al recurso de casación deducido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia pronunciada el 12 de mayo de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 205/2021, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 205/2021, promovido por la representación procesal de don Santos contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Cataluña de 12 de noviembre de 2020, desestimatoria de la reclamación formulada contra la liquidación practicada por la Administración de Sabadell de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2015, declarando la citada resolución administrativa ajustada a Derecho, confirmando la liquidación impugnada.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales 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.