

La ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada debe acordarse antes (no contemporánea o posteriormente) del trámite de alegaciones que se abre con la propuesta de liquidación

Análisis de la [STS de 3 de mayo de 2022, rec. núm. 5101/2020](#)

Alfonso Sanz Clavijo

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Cádiz (España)*

Extracto

Con su Sentencia de 3 de mayo de 2022, el Tribunal Supremo (TS) fija doctrina en cuanto al plazo para acordar la ampliación del alcance de un procedimiento de comprobación limitada. Concretamente, el Alto Tribunal va a sentar que tal ampliación debe decretarse de forma previa, no simultánea o posteriormente, a la comunicación de la propuesta de liquidación al obligado tributario para el trámite de alegaciones a esta (art. 138.2 Ley General Tributaria –LGT–).

Para alcanzar tal posición, el TS se fundamenta, por una parte, en una exégesis gramatical del precepto reglamentario (art. 164.1 LGT) que legitima la ampliación o reducción del alcance y, por otra, en una interpretación de tal disposición desde la perspectiva del derecho de defensa que se ejercita en el referido trámite de alegaciones.

Acorde con lo anterior, el Alto Tribunal concluye igualmente que la infracción de tal doctrina comporta la anulabilidad de la resolución del procedimiento de comprobación limitada en que se acuerde una ampliación más allá de tal plazo.

Finalmente, es de destacar también como el TS, sin llegar a fijar doctrina al respecto, sí que llega a insinuar que el artículo 164.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria incurre en exceso al permitir las ampliaciones de alcance sin respaldo en los preceptos que la LGT dedica al procedimiento de comprobación limitada.

1. Supuesto de hecho

Atendiendo al relato de hechos relevantes recogido en el auto de admisión del recurso de casación y reflejados en la sentencia en comentario, sucede que la Administración tributaria competente incoó procedimiento de comprobación limitada cuyo alcance, según otro pasaje de la resolución jurisdiccional que ocupa, se circunscribía a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados por el contribuyente en su autoliquidación en concepto de IRPF correspondiente al ejercicio 2013.

Desarrolladas las pertinentes actuaciones de comprobación, la Administración tributaria acordó la ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada respecto al fijado inicialmente, decisión que se adoptó con la comunicación al obligado de la propuesta de liquidación provisional y dación del trámite de alegaciones contemplado en el artículo 138.3 de la Ley General Tributaria (LGT)¹. Anticipando lo que se expondrá cuando se dé noticia de los recursos interpuestos por el contribuyente, este consideró que la ampliación del alcance acordada era contraria a Derecho, en tanto que se infringía el «plazo»² o límite temporal impuesto por el artículo 164.1 del 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 (RGGIT)³ para decretar la misma.

Finalmente, la Administración tributaria giró la pertinente liquidación provisional en la que determinó una deuda tributaria por importe de 15.327,86 euros. Respecto a esta actuación administrativa queremos destacar que, confrontando la propuesta con la liquidación finalmente

¹ Dispone el artículo 138.3 de la LGT que «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».

² Entrecorramos la palabra plazo pues, en buena técnica jurídica y como acertadamente apunta el Tribunal Supremo (TS), lo previsto en el artículo 164.1 del RGGIT no es tal, sino un límite temporal máximo para adoptar ese concreto acto administrativo; o en las mejores palabras del Alto Tribunal reflejadas en el punto 6 del fundamento de derecho (FD) 2.º de la sentencia del TS «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) [...]».

³ El artículo 164.1 del RGGIT, cuya interpretación constituye el núcleo del *thema debatiendi* de la sentencia en comentario, ordena en este sentido que «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».

practicada, sucede, según se relata en la sentencia en comentario, que en esta última, en la liquidación, la deuda tributaria se multiplicó por cuatro respecto a la cuantificada en la propuesta y, más importante, ninguna mención se hizo en esta resolución finalmente adoptada respecto a las actuaciones practicadas consecuencia de la ampliación del alcance que se decretó⁴.

La referida liquidación fue recurrida en reposición por el contribuyente, la cual no fue estimada en lo que se refiere a la ampliación del alcance. Y frente a la resolución del recurso de reposición se formuló igualmente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) competente, que vino a rechazar nuevamente la pretensión concerniente a la extemporaneidad del acuerdo de ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada incoado⁵.

Contra la resolución del TEAR competente el contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo que fue desestimado por la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de junio de 2020 (rec. núm. 2143/2018 –NFJ080105–), que, en lo que a la supuesta infracción del artículo 164.1 del RGGIT reiterada por el recurrente se refiere, afirma:

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 recurrente⁶.

⁴ De una y otra circunstancia se deja constancia, respectivamente, en las letras d) y e) del punto 8 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022 (rec. núm. 5101/2020 –NFJ086303–).

Y respecto de la segunda, el TS critica que lo acordado por la Administración tributaria no puede reputarse una ampliación en sentido propio, pues no constan en la resolución adoptada «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».

⁵ En realidad, como queda reflejado en el FD 6.º de la resolución jurisdiccional de la instancia –la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana de 16 de junio de 2020, rec. núm. 2143/2018, NFJ080105–, el TEAR competente no respondió expresamente a la pretensión sobre la extemporaneidad del acuerdo de ampliación, y ello pese a que el contribuyente adujo cierta doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central al respecto que no fue contestada por el TEAR.

⁶ FD 6.º de la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de junio de 2020.

Finalmente, el recurrente preparó recurso de casación contra la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de junio de 2020, que fue admitido por el TS⁷. El Alto Tribunal, tras afirmar que no ha evacuado jurisprudencia sobre el *thema debatendi* y señalar las normas cuya interpretación se requiere⁸, formula en consecuencia la siguiente cuestión con interés casacional:

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 alegaciones⁹.

2. Doctrina del tribunal

Expuesta en esos términos la única cuestión litigiosa sobre la que debe pronunciarse el TS, el Alto Tribunal, tras realizar una interpretación de la norma que constituye el objeto fundamental del recurso de casación (el art. 164.1 RGGIT) a la luz de distintos criterios hermenéuticos, va a concluir lo siguiente sobre el plazo o límite temporal para acordar la ampliación del alcance de un procedimiento de comprobación limitada:

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 liquidación¹⁰.

⁷ Mediante Auto del TS de 11 de diciembre de 2020 (rec. núm. 5101/2020 –NFJ080104–).

⁸ Más allá del artículo 164.1 del RGGIT ya transcrito, a efectos de su interpretación van a considerarse también el artículo 34.1, letra ñ), de la LGT («Constituyen derechos de los obligados tributarios [...] Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas») y el artículo 137.2 de la LGT («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»).

⁹ Razonamiento jurídico 4.º y acuerdo 2.º del Auto del TS de 11 de diciembre de 2020.

¹⁰ FD 3.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

Como se ha dicho anteriormente y advertido en el auto de admisión del recurso de casación, el TS no había evacuado aún una resolución en la que directamente se pronunciara sobre la cuestión del plazo o límite temporal para adoptar el acuerdo de ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada. No obstante lo anterior, el Alto Tribunal, en su Sentencia de 4 de marzo de 2021 (rec. núm. 3906/2019 –NFJ081281–), fijó doctrina en relación con cierto defecto procedimental en la adopción del acuerdo de ampliación, doctrina que debe considerarse complementaria de la transcrita en cuanto se refiere a los límites temporales para completar tal actuación administrativa¹¹.

3. Comentario crítico

Para alcanzar la doctrina jurisprudencial anteriormente transcrita, el TS realiza una exégesis del artículo 164.1 del RGGIT cuyo desarrollo se articula atendiendo a los siguientes apartados que deducimos: interpretación gramatical del artículo 164.1 del RGGIT: ¿posible exceso de este precepto reglamentario?; interpretación del artículo 164.1 del RGGIT desde la perspectiva del derecho de defensa (y su ejercicio en el trámite de audiencia); breve referencia a la necesidad de motivar el acuerdo de ampliación y conclusiones.

3.1. Interpretación gramatical del artículo 164.1 del RGGIT: ¿posible exceso de este precepto reglamentario?

Pues bien, antes de iniciar su exégesis de la literalidad del artículo 164.1 del RGGIT, el Alto Tribunal va a traer a colación los preceptos al inicio transcritos –los arts. 34.1, letra ñ, y 137.2 LGT–. De estas disposiciones legales, de las que el artículo 164.1 del RGGIT debiera ser desarrollo –ahora profundizamos en el motivo de ese condicional–, el TS deduce la garantía de que el obligado conozca desde el inicio el alcance de las actuaciones de comprobación e investigación. En efecto, haciendo referencia respectivamente al artículo 34.1, letra ñ, de la LGT y al artículo 137.2 de la LGT, el Alto Tribunal afirma lo siguiente al respecto:

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

¹¹ Sumariamente, la Sentencia del TS de 4 de marzo de 2021 viene a esbozar *a contrario* otra suerte de límite temporal a la actuación administrativa descrita al fijar la siguiente doctrina que reputamos complementaria:

Para garantizar los derechos del contribuyente que le reconocen los artículos 34.1 ñ) y 137 LGT, la Administración tributaria no puede ampliar el alcance de sus actuaciones con la notificación de una segunda propuesta de liquidación y apertura de un nuevo trámite de alegaciones, antes de que hubiera concluido el procedimiento de comprobación limitada abierto para otro objeto.

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 mismas¹².

[...] El propio artículo 137.2 LGT, con que se encabeza la regulación de este procedimiento, refuerza la garantía general del artículo 34.1 ñ) LGT¹³.

Justificada así la existencia de esta garantía procedimental, el Alto Tribunal, tras reflejar los preceptos que la LGT dedica al procedimiento de comprobación limitada y en específica referencia al artículo 164.1 del RGGIT que también reproduce, señala que:

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 invalidantes¹⁴ (se añade la negrita).

Expuestos entonces los antecedentes normativos aplicables al caso y la posición al respecto del órgano jurisdiccional de la instancia, el Alto Tribunal inicia su razonamiento anticipando su posición contraria a la tesis de este último que motiva *prima facie* en una interpretación gramatical del artículo 164.1 del RGGIT en virtud de la cual, según el TS:

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 precepto¹⁵.

Pero el Alto Tribunal profundiza en su análisis del precepto en liza y, siguiendo con la exégesis literal del mismo, va a poner en duda la *aptitud dispositiva* del artículo 164.1 del RGGIT para, yendo más allá de lo ordenado en las normas legales reguladoras de este tipo de actuaciones de comprobación e investigación, otorgar a la Administración tributaria la facultad

¹² Punto 2 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

¹³ Punto 4 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

¹⁴ Punto 6 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

¹⁵ Letra a) del punto 6 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

de ampliar o restringir el alcance de un procedimiento de comprobación limitada ya iniciado. En efecto, el TS, contestando la opinión de la Abogacía del Estado al respecto, apunta que:

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—»¹⁶.

De este pasaje transcrito parecería deducirse que el Alto Tribunal obsta simple y llanamente las ampliaciones y reducciones del alcance de los procedimientos de comprobación limitada ya iniciados, independientemente de que las mismas se pudiesen acordar previa o simultánea/posteriormente a la apertura del plazo de alegaciones.

Pero ello no es así, aunque el TS insinúa que esa sea la conclusión, finalmente no necesita formular la misma de manera expresa pues, teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes en el caso —acuerdo de ampliación adoptado simultáneamente al trámite contradictorio—, la anulación de tal acto administrativo se confiere directamente de «una infracción que contradice de modo frontal el tenor literal del artículo 164.1 RGAT», y por tal motivo el Alto Tribunal deja sin examinar «por innecesaria para la decisión de esta casación, la cuestión atinente a la observancia por dicho precepto reglamentario de fuentes normativas superiores»¹⁷.

3.2. Interpretación del artículo 164.1 del RGGIT desde la perspectiva del derecho de defensa (y su ejercicio en el trámite de audiencia)

Expuesta la exégesis gramatical que realiza el TS, este continúa su razonamiento sobre el alcance del mandato del artículo 164.1 del RGGIT y, conectando tal precepto a la plenitud del derecho de defensa cuyo ejercicio se facilita en el trámite de audiencia¹⁸, va a justificar,

¹⁶ Letra b) del punto 6 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

¹⁷ Letra e) del punto 8 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

En otro pasaje de la misma sentencia, en la letra c) del punto 6 del FD 2.º, el Alto Tribunal ya anticipa que su razonamiento iba a circunscribirse a lo concerniente al límite temporal para la adopción del acuerdo de ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada, quedando «Al margen de la habilitación o no del reglamento, que no nos ocupa directamente».

¹⁸ Y decimos trámite de audiencia pues, aunque en el procedimiento de comprobación limitada este se haya sustituido por un trámite de alegaciones contemporáneo a la propuesta de resolución ex artículo 99.8 de

en una suerte de interpretación sistemática, que la inobservancia del «plazo» contenido en esta disposición para acordar la ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada no es una mera irregularidad no invalidante, sino una infracción del ordenamiento generadora de indefensión y, por tanto, ex artículo 48.1 de la Ley de procedimiento administrativo común¹⁹, susceptible de determinar la anulabilidad del referido acuerdo de ampliación.

Para llegar a tal conclusión el Alto Tribunal parte, sin mencionarlo, del objetivo fundamental del trámite de audiencia, el cual no parece es dudoso situarlo, como dijimos en otro trabajo, en el pleno ejercicio del derecho de defensa, pues:

será en el mismo cuando se ponga de manifiesto al interesado el expediente administrativo una vez instruido y completado, permitiéndosele solo en esa circunstancia ejercer con plenitud la facultad de formular alegaciones y presentar los documentos que le convengan²⁰ (se añade la cursiva).

O en las mejores palabras de Tomás-Ramón Fernández Rodríguez sobre el trámite de audiencia:

su contenido no se limita a asegurar la mera posibilidad de formular alegaciones, sino que va más allá, en la medida en que se pretende *facilitar al interesado el conocimiento de la totalidad del expediente* y permitirle, consiguientemente, realizar una defensa eficaz y completa de sus intereses en base a lo actuado en el procedimiento²¹ (se añade la cursiva).

En idéntico sentido pueden encontrarse pronunciamientos jurisdiccionales bien sean del TS bien del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE):

la LGT, uno y otro trámite conocen del mismo contenido sustancial: la puesta de manifiesto del expediente al interesado y la consiguiente habilitación de un plazo para formular de alegaciones por parte de este.

¹⁹ Aprobada por la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, dispone su artículo 48.1 y 2 que:

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 solo 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.

²⁰ Aunque en referencia a su idéntico predecesor el artículo 84.1 y 2 de la Ley 30/1992, véase Sanz Clavijo (2010, p. 99).

²¹ Reiterando la advertencia anterior, léase García Enterría y Fernández Rodríguez (2004, p. 512).

Un completo estudio el trámite de audiencia y los procedimientos tributarios puede consultarse en Aneiros Pereira (2021, pp. 329 y ss.).

El trámite de audiencia se configura como aquella fase del procedimiento en el cual se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente recopilado hasta el momento, debiéndose incluir en el mismo el conjunto de las actuaciones realizadas, los elementos de prueba que obrasen en poder de la Administración y cualesquiera informes emitidos por otros órganos. Debe subrayarse que este no es un trámite que únicamente se reserve para advertir al obligado tributario de la información que se encuentra a disposición de la Administración, sino que también se trata de un trámite especialmente diseñado para que esta oiga al administrado mediante la recopilación de sus alegaciones y documentos²² (se añade la cursiva).

cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona, debe permitirse a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses dar a conocer eficazmente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión²³ (se añade la cursiva).

Atendiendo a los antecedentes doctrinales y jurisprudenciales transcritos, se antoja evidente que la puesta de manifiesto del expediente (completo, en su totalidad...) al obligado tributario se constituye así en una suerte de fase intangible del trámite de audiencia sin la cual el derecho a la defensa queda mermado; o como dijimos en nuestro otro trabajo: «la falta de integridad del expediente que se pone a disposición del interesado se viene considerando una irregularidad en la dación del trámite de audiencia previa susceptible de invalidar las actuaciones practicadas por generarse indefensión» (Sanz Clavijo, 2010, p. 110).

Pues bien, este argumento acerca de la necesidad de poner de manifiesto al obligado tributario un expediente completo al objeto de que pueda ejercitar plenamente su derecho de defensa es el que el TS maneja para, a la postre, justificar que la ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada no puede adoptarse contemporáneamente a la dación del trámite contradictorio previsto en el artículo 138.3 de la LGT.

Así es, el Alto Tribunal, aceptando solamente a efectos dialécticos que el artículo 164.1 del RGGIT permitiese la adopción contemporánea del acuerdo de ampliación y la dación del mencionado trámite contradictorio, va a subrayar en primer lugar *grosso modo* que la comunicación de la propuesta de liquidación inherente al referido trámite contradictorio

²² Punto 4 del razonamiento jurídico 5.º del Auto del TS de 6 de julio de 2022 (rec. núm. 3720/2019 -NFJ086939-).

Extramuros de la cuestión que se analiza, no podemos dejar de destacar la continuación del pasaje transcrito, donde el Alto Tribunal enfatiza que es inherente al trámite de audiencia que la Administración tributaria, en este caso, oiga al contribuyente al afirmar que «tarea esencial del órgano liquidador será también la de analizar el conjunto de alegaciones y documentos aportados por el interesado».

²³ Apartado 46 de la Sentencia del TJUE de 20 de diciembre de 2017, Prequ' Italia Srl (asunto C-276/16 -NFJ087487-).

debiera suponer la terminación de las actuaciones de comprobación. Y una vez dicho lo anterior, va a concluir que la ampliación en ese momento del alcance del procedimiento determina un defecto procedimental susceptible de generar indefensión en la medida en que:

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 [...] 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**²⁴ (se añade la negrita).

Y expuesto todo lo anterior sobre la exégesis que debe hacerse del artículo 164.1 del RGGIT desde la perspectiva del derecho de defensa, el TS va a argumentar *a fortiori* la conclusión alcanzada aduciendo dos nuevos argumentos.

Por una parte, patrocinando una interpretación sistemática que conecta el artículo 164.1 del RGGIT con la referida garantía de conocer desde el inicio el alcance de las actuaciones de comprobación e investigación –deducida antes de los arts. 34.1, letra ñ), y 137.2 LGT–, el Alto Tribunal va a señalar al respecto que: «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)»²⁵.

Por otra parte, y enlazando lo dicho en el párrafo que precede con la falta de *aptitud dispositiva* del artículo 164.1 del RGGIT que destacamos anteriormente al repasar su interpretación gramatical, el TS ahonda en su expresada posición acerca de que este precepto reglamentario no legitima a la Administración tributaria para acordar ampliaciones del alcance del procedimiento de comprobación limitada por carecer el mismo de sustrato legal, y en tal sentido añade que:

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) [...] No basta, contestando al Abogado del Estado, con que la ley no lo prohíba, pues las potestades de la Administra-

²⁴ Penúltimo párrafo de la letra c) del punto 6 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

²⁵ Último párrafo de la letra c) del punto 6 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

ción, 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 notificación²⁶.

3.3. Breve referencia a la necesidad de motivar el acuerdo de ampliación

Finalmente, y aunque se trate de una cuestión extramuros del objeto fundamental de la sentencia en comentario, el Alto Tribunal va a ocuparse igualmente de una actuación administrativa que debe también verificarse a la hora de acordar la ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada: la motivación. Además, como explica el TS, el deber de motivar tendría que verse reforzado en este caso particular por la contradicción que parece existir en el hecho de comunicar una propuesta de liquidación –lo que debiera comportar, como ya dicho, la terminación de las actuaciones de comprobación– y contemporáneamente acordar la ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada.

Afirmado lo anterior, y tras recordar que la ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada puede darse sea respecto a su objeto sea en relación con los medios de comprobación a emplear, el Alto Tribunal parece transcribir un pasaje del acuerdo recurrido que se refiere a la ampliación:

[...] 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 [...]²⁷.

Aunque hubiera sido interesante que el TS hubiese reflejado lo que sigue al pasaje transcrito, atendiendo al mismo va a concluir que existe una evidente falta de motivación en la parte del acto administrativo recurrido que se refiere a la ampliación, añadiendo que la misma, la ampliación, es:

²⁶ Último párrafo de la letra c) del punto 6 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

Y el Alto Tribunal va a seguir insistiendo en esa idea cuando en el punto 8 del FD 2.º de la STS de 3 de mayo de 2022 reitera que «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».

²⁷ Letra c) del punto 8 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

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.

[...]

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 gestor²⁸.

Debiéndose reputar cierto lo que afirma el Alto Tribunal, no lo es menos que el incumplimiento del deber de motivar no es lo relevante en este caso particular, pues difícilmente podría la Administración tributaria justificar la referida ampliación atendiendo a cuál fue su proceder tras la misma. O, con otras palabras, ¿cómo iba a motivar la ampliación si con posterioridad a esta parece que no se desarrolló ninguna nueva actuación de comprobación que deba reputarse como tal²⁹?

3.4. Conclusiones

Atendiendo a todo lo dicho hasta ahora, creemos poder resumir en las siguientes conclusiones el análisis realizado de la sentencia en comentario:

Primera. Con la doctrina fijada por el TS en su Sentencia de 3 de mayo de 2022 se completa su jurisprudencia sobre el límite temporal o momento procedimental para acordar la ampliación del alcance de un expediente de comprobación limitada, sentándose en este sentido que tal acto administrativo debe adoptarse necesariamente antes, de forma previa, a comunicar la propuesta de liquidación y dar el pertinente trámite contradictorio ex artículo 138.3 de la LGT.

Segunda. Para sentar tal doctrina, el Alto Tribunal completa, en primer lugar, una exégesis gramatical del artículo 164.1 del RGGIT. De la misma manera no solo deduce tal conclusión –lógica atendiendo a la redacción del precepto reglamentario– sino que además, más importante en nuestra opinión, esta le sirve para dejar entrever que dicha disposición constituye un exceso reglamentario en tanto que la posibilidad de ampliar el alcance no está contemplada en las normas que la LGT dedica al procedimiento de comprobación limitada.

²⁸ Letra c) del punto 8 del FD 2.º de la Sentencia del TS de 3 de mayo de 2022.

²⁹ Como ya subrayamos anteriormente, así lo hace ver el TS cuando, en la letra e) del punto 8 del FD 2.º de la sentencia en comentario, afirma en este sentido que no constan en la resolución adoptada «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».

Tercera. Tras realizar una interpretación del artículo 164.1 del RGGIT desde la perspectiva del ejercicio del derecho de defensa en el trámite de audiencia, el TS justifica que la infracción de tal doctrina –por acordarse la ampliación contemporánea o posteriormente a la comunicación de la propuesta de liquidación– determina la anulabilidad de la resolución del procedimiento de comprobación limitada.

Referencias bibliográficas

- Aneiros Pereira, J. (2021). El derecho de defensa en la Administración: Derecho de toda persona a ser oída y derecho de acceso al expediente. En I. Merino Jara (Dir.), *La protección de los Derechos Fundamentales en el ámbito tributario*. La Ley-Wolters Kluwer.
- García Enterría, E. y Fernández Rodríguez, T.-R. (2004). *Curso de Derecho Administrativo*. (9.ª ed.). Tomo II. Civitas.
- Sanz Clavijo, A. (2010). El trámite de audiencia previa (y otras garantías de contradicción) en los procedimientos tributarios: Las consecuencias jurídicas de su omisión. *Revista Técnica Tributaria*, 89, 95-158.
- Tardío Pato, J. A. (2006). El principio constitucional de audiencia previa del interesado y el trámite del artículo 84 de la Ley 30/1992. *Revista de Administración Pública*, 170, 93-142.