



Roj: **STS 4789/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4789**

Id Cendoj: **28079130022024100294**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/09/2024**

Nº de Recurso: **4117/2023**

Nº de Resolución: **1536/2024**

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

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ EXT 382/2023,**
ATS 15657/2023,
STS 4789/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.536/2024

Fecha de sentencia: 30/09/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4117/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/09/2024

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 4117/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1536/2024

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 30 de septiembre de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **4117/2023**, interpuesto por el procurador don Jesús Fernández de las Heras, en representación del **CONSORCIO GRAN TEATRO DE CÁCERES**, contra la sentencia de 31 de marzo de 2023, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en el recurso núm. 362/2022.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 31 de marzo de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 362/2022 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura de 28 de abril de 2022, relativa a liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"], ejercicio 2015.

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

"FALLAMOS: Que en atención a lo expuesto debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Consorcio Gran Teatro de Cáceres contra la resolución del TEARE de 28 de abril de 2022 a que se refieren los presentes autos y en su virtud la debemos de ratificar y ratificamos por ser conforme a Derecho, con excepción del trimestre de devengo, con todos los efectos inherentes a tal resolución incluido el cálculo de intereses y todo ello sin expresa condena en cuanto a costas" (sic).

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. El procurador don Jesús Fernández de las Heras, en representación del Consorcio Gran Teatro de Cáceres, bajo la dirección del letrado don Francisco Javier Galindo García, preparó 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:

1.1. Los artículos 24 de la Constitución Española; 34.1.ñ) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y 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).

1.2. La jurisprudencia contenida en la sentencia dictada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo n.º 509/2022, de 3 de mayo, recurso de casación 5101/2020 (ECLI:ES:TS:2022:1811).

2. La Sala de instancia, por auto de 25 de mayo de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, de un lado, la representación procesal del Consorcio Gran Teatro de Cáceres, como parte recurrente, y de otro, el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrida, 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 15 de noviembre de 2023, apreció que 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.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.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, el artículo 164.1 del Real Decreto 1065/2017, de 27 de julio - 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), en relación con los artículos 34 y 137 de la Ley General Tributaria (LGT), 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 LJCA".

2. El procurador don Jesús Fernández de las Heras, en la representación ya acreditada del Consorcio Gran Teatro de Cáceres, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 11 de enero de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba y la doctrina de la Sala recogida, entre otras, en sentencia nº 509/2022, de 3 de mayo, dictada en el rec. 5101/2020, al acordarse expresamente una ampliación del alcance de las actuaciones notificada de forma simultánea en la propuesta de liquidación, con apertura del plazo de alegaciones.

Tras reseñar los antecedentes del procedimiento seguido en vía administrativa y contencioso-administrativa, examina la doctrina del Tribunal Supremo en relación con la ampliación del alcance de las actuaciones en procedimientos de comprobación limitada realizada de forma simultánea e inmotivada en la propuesta de liquidación. Señala que "[...] resultando indiscutido que la Administración formularía expresamente una ampliación del alcance de las actuaciones en la Propuesta de Liquidación, la Sentencia de la Sala Extremeña, desestima el recurso y confirma la actuación sobre la base de considerar que, pese a producirse esta, al no haber existido ningún tipo de variación en cuanto a medios u objeto sino una distinta calificación jurídica, no se habría producido infracción alguna de las normas invocadas", de lo que discrepa la recurrente por entender que la Sala *a quo* "[...] al confirmar la actuación de la Administración, restando relevancia al momento en el que se produce la ampliación del alcance acordada, vulnera la Doctrina elaborada por el Alto Tribunal contenida en su Sentencia nº 509/2022, de 3 de mayo, dictada en el recurso nº 5101/2020 y ello porque, sin perjuicio de que la misma se adopta de forma inmotivada y simultánea a la propuesta de liquidación y no con carácter previo, **el hecho de que de las actuaciones no se desprenda una ampliación en sentido estricto por la que se alteren los medios o el objeto, no obsta a apreciar la nulidad del referido acto por vulnerar la previsión contenida en el artículo 164.1 del RGGIT**".

Reitera que "[...] la Sala Extremeña, al confirmar el acto impugnado...contradice frontalmente la tesis sostenida por el Tribunal Supremo, según la cual el sustento de la nulidad reposa en la introducción en la Propuesta de Liquidación de una cláusula ampliatoria inmotivada, con independencia que existiese o no variación en los medios empleados o el objeto de la comprobación"

Afirma que ello se aprecia con mayor evidencia en la reciente Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo nº 1635/2023, de 5 de diciembre, dictada en el recurso nº 6996/2022, en la que la Sala reproduce los razonamientos de su anterior pronunciamiento y llega a la misma conclusión anulatoria, aun cuando la posición que defendía la Abogacía del Estado por la que sustentaba la desestimación del recurso se fundaba en la necesidad de estar al contenido material de la ampliación anunciada, es decir, a la existencia de actuaciones que supusiesen una verdadera alteración en los medios o extensión en la comprobación inicialmente determinada.

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] De acuerdo con la cuestión que presenta interés casacional, apreciada en el Auto de admisión de la Sala, determine que, de conformidad con la Doctrina elaborada por el Tribunal Supremo, la ampliación del alcance de las actuaciones acordada de forma simultánea en la Propuesta de Liquidación es un vicio sustantivo que implica la nulidad del acto que finaliza el procedimiento de comprobación, con independencia de que en la actuación material de la Administración haya existido o no una variación en los medios o el objeto de la comprobación.

De conformidad con la previsión contenida en el artículo 93.1 LJCA, con estimación del presente recurso de casación, anule la Sentencia impugnada y, en consecuencia, declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura de fecha 28 de abril de 2022 y de la Liquidación que esta confirma. Todo ello con imposición de las costas a la parte recurrida" (sic).

Termina solicitando a la Sala:

"[...] se sirva dictar Sentencia por la que, **casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime íntegramente el recurso en los términos interesados, con imposición de las costas del presente recurso a la parte recurrida.**" (sic).



CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 11 de marzo de 2024.

Alega que la oposición se va a ceñir a tratar de hacer ver a la Sala "(i) que, lejos de no haber controversia en este hecho capital, lo que ha sostenido la Administración rectilíneamente ha sido que no hubo realmente ninguna ampliación del alcance y, lo que es más importante, (ii) que la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Extremadura de 31 de marzo de 2023, dictada en el P.O. nº 362/2022 (la "**Sentencia**") afirma con pleno valor de hecho probado que en efecto tal ampliación del alcance no tuvo lugar".

Sostiene que el alcance de las actuaciones se determina en los dos actos de trámite -requerimiento por el que se inició el procedimiento de comprobación limitada y propuesta de liquidación- de manera prácticamente idéntica, incluso en su literalidad (con variaciones que no permiten apreciar la menor diferencia de sentido o significado), de donde infiere que la expresión "*procediéndose ahora a ampliar dicho alcance*", que recoge la propuesta de liquidación, no es sino un lapsus o un mero error material en la redacción, "poco pulcra", del segundo de esos actos.

Reitera que, aunque se dice que el alcance se amplía, lo cierto y evidente es que en realidad no hubo ampliación alguna.

Considera que el escrito de interposición contiene dos afirmaciones que no cabe aceptar: a) Que resulta indiscutido que se "formuló" "una ampliación del alcance de las actuaciones en la Propuesta de Liquidación". Lo cierto es que "expresó" que el alcance se ampliaba, pero que al describir con precisión cuál sería tal alcance, resultó la completa coincidencia con el alcance inicial. b) Que la Sentencia consideró que se había producido esa ampliación del alcance. Lo cierto es justamente lo contrario, pues la Sentencia lo que dijo fue que "*que del examen de la resolución iniciadora y propuesta de resolución no se deduce ningún tipo de variación*".

Recuerda que la doctrina jurisprudencial se refiere a la ampliación del alcance de las actuaciones de comprobación limitada, por lo que es presupuesto de su aplicación que haya habido efectivamente tal ampliación. Además, la Sala incorpora a la expresión de su doctrina que ésta se establece "*[e]n garantía de los derechos del contribuyente reconocidos en los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT*". Es decir, para garantizar su derecho a ser informado sobre la naturaleza y alcance de las actuaciones. En este caso no se aprecia lesión posible de ese derecho, pues si bien se indica (con error) que se amplía el alcance, a renglón seguido se describe tal alcance de manera tan precisa como coincidente con la indicación del acuerdo iniciador.

Concluye que la Abogacía del Estado no cuestiona la jurisprudencia ya sentada por el Alto Tribunal, dada la serie de dos sentencias de contenido coincidente y terminante, solo que esa doctrina no es aplicable al presente caso, por la razón de que la Sentencia ha afirmado que materialmente no tuvo lugar ampliación de alcance en el traslado de la propuesta de liquidación.

En relación con la pretensión deducida por el recurrente y el pronunciamiento que solicita, afirma que las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas y, en cuanto a la fijación de jurisprudencia, considera que no procede - dada la desconexión con el hecho crucial tenido por cierto por la Sentencia-, estando en la actualidad bien establecida la doctrina que da respuesta a la cuestión de interés casacional identificada por el auto de admisión.

Considera que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicita su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario.

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

Por providencia de 1 de abril de 2024, 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 era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 21 de junio de 2024 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castoverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 24 de septiembre 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 consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, impugnada en casación por la representación procesal del Consorcio Gran Teatro de Cáceres, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar



respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, que consiste, según se afirma, en 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 probatorio de manera coetánea a la apertura del plazo de alegaciones.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución son los siguientes:

2.1. Mediante requerimiento emitido con fecha 27 de noviembre de 2018, por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Cáceres de la AEAT, dirigido al Consorcio Gran Teatro de Cáceres, se solicita la aportación de documentación en relación con los periodos 1T, 2T, 3T y 4T del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativo al ejercicio 2015. Este requerimiento inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada cuyo alcance "se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados o, en su caso, comprobados. En concreto:

-Comprobar la falta de declaración, en concepto de bases imponibles y cuotas devengadas, por operaciones realizadas por inversión del sujeto pasivo.

La comprobación, tal y como se desprende de su justificación, se ampara en la previsión contenida en el artículo 84.Uno.2º.a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ["LIVA"], haciéndose constar expresamente:

"-Por su parte, el artículo 84 LIVA determina que serán sujetos pasivos del Impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto".

2.2. Con fecha 22 de marzo de 2019, la Administración dicta propuesta de resolución y trámite de alegaciones, en la que se practica una liquidación provisional de las cuotas de IVA, resultando un importe a ingresar por parte de la recurrente de 63.000.-€. En la misma propuesta de liquidación, que incluye la apertura del plazo de alegaciones, se deja constancia expresa de la ampliación del alcance de las actuaciones de comprobación en los siguientes términos:

"El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas, 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:

-Comprobar la falta de declaración, en concepto de bases imponibles y cuotas devengadas, de operaciones en las que el contribuyente se constituye en sujeto pasivo de las mismas por inversión".

En el apartado "*Motivación*" de la propuesta de liquidación que se notifica, se hace constar lo siguiente:

"- En el presente caso, nos encontramos ante una entidad de derecho público y debemos analizar si en la actividad de organización de evento al que nos referiremos como 'Festival WOMAD', la entidad actúa en su condición de empresario o profesional o lo hace fuera de dicho ámbito. De los antecedentes obrantes en esta oficina y la documentación aportada por el contribuyente en la tramitación del presente procedimiento, parece desprenderse que su actuación, en lo referente a esta operación concreta, quedaría fuera del desarrollo una actividad económica como tal. Aplicando en este caso la regulación mencionada, nos encontraríamos ante un supuesto de prestación de servicios a un destinatario que no actúa, en relación a dicha operación, en su condición de empresario o profesional, relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores y que se prestan materialmente en el territorio de aplicación del impuesto y, por tanto, su lugar de realización es España.

-Por su parte, el artículo 84.Uno 3ª de la Ley del IVA determina que, para el supuesto de las prestaciones de servicios a que se refieren los artículos 69 y 70 de esta Ley, serán sujetos pasivos del Impuesto las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales pero sean destinatarias de dichas operaciones realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del mismo. Dado que la prestación de servicios a la que nos referimos viene regulada en el artículo 70.Uno 7º, el prestador es un empresario no establecido y el destinatario es una persona jurídica que no actúa, respecto a esta operación, en su condición de empresario o profesional, estaríamos ante uno de estos supuestos y, por tanto, el sujeto pasivo de esta operación sería la entidad pública Consorcio Gran Teatro".

2.3. El 17 de mayo de 2019, se dictó resolución con liquidación provisional de la que resultaba un importe a ingresar de 72.899,85 euros, incluidos los intereses de demora.

2.4. Contra la liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Regional de Extremadura, que fue desestimada en resolución de 28 de abril de 2022, en la que, por lo que aquí interesa, se declara:

"TERCERO.- En el presente caso, en relación al IVA de 2015 la Administración inició un procedimiento de comprobación limitada con la notificación a la interesada de un requerimiento en el que se indicaba que el alcance del procedimiento se circunscribía a "... *la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados o, en su caso, comprobados. En concreto:*

-Comprobar la falta de declaración, en concepto de bases imponibles y cuotas devengadas, por operaciones realizadas por inversión del sujeto pasivo".

Y si bien en la posterior propuesta de liquidación (emitida el día 22/03/2019) la Oficina gestora manifestó ampliar el alcance, lo cierto es que incluyó la misma descripción del alcance que en el anterior trámite, por lo que ninguna de las incidencias que en dicho documento dice que serían objeto de revisión y comprobación es distinta de las que ya había detallado en el anterior requerimiento, señalando en la propuesta que "El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas, 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:

- Comprobar la falta de declaración, en concepto de bases imponibles y cuotas devengadas, de operaciones en las que el contribuyente se constituye en sujeto pasivo de las mismas por inversión".

Sin embargo, a la vista del expediente remitido y analizando los ajustes realizados, cabe señalar que la regularización practicada se encuentra dentro del alcance descrito pues el mismo da cobertura a las actuaciones realizadas en el seno del procedimiento de comprobación, esto es: valorar si la actividad desarrollada forma parte del hecho imponible del impuesto; si las prestaciones de servicios que se facturaron se realizaron en el territorio de aplicación del impuesto; y, por último, si las facturas examinadas cumplen los requisitos para incrementar las bases imponibles declaradas pues, como la propia AEAT motiva, esas facturas fueron emitidas por la mercantil británica Womad International Limited con NIF GB974807183 cuando ese NIF correspondía a otra entidad, en concreto, a Real World Holdings Limited)-, por lo que estando habilitada la Oficina gestora en el procedimiento seguido para realizar los ajustes practicados, no apreciamos en el caso que nos ocupa la concurrencia de un defecto procedimental trascendente como postula la entidad reclamante".

2.5. La recurrente interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del TSJ de Extremadura, que dictó sentencia núm. 169/2023, de 31 de marzo, en la que, por lo que aquí interesa, confirma la actuación llevada a cabo por la Administración con base en el siguiente razonamiento:

"La Administración, aunque reconoce lo imputado por el recurrente en la apertura del trámite de alegaciones y propuesta de resolución, considera que se cumplen los requisitos legales contenidos en el artículo 34.º de la Ley General Tributaria y 164.1 del Reglamento 1065/2007, entendiéndose cumplidos los trámites legales, ya que tal y como se señala en la mencionada STS de 3 de mayo de 2020 (rec. 5101/20), la peculiaridad del procedimiento de comprobación limitada son los medios incluidos y excluidos que puede usar la Administración en el procedimiento, de ahí que del examen de la resolución iniciadora y propuesta de resolución no se deduce ningún tipo de variación, ya que lo que se somete a crítica es la calificación jurídica y la controversia se cifiere a si debe aplicarse uno u otro precepto.

SEGUNDO.- (...)

A juicio de la Sala y como señala la Administración, el procedimiento de comprobación limitada acota los medios de que puede valerse la Administración en su actuación administrativa en el desarrollo de la misma, tal como señalan los artículos 136- 140 de la Ley General Tributaria y 163- 165 del Reglamento 1065/2007, pudiéndose utilizar, legalmente, los propios datos declarados por el sujeto pasivo en cuanto a las magnitudes, que no se ponen en tela de juicio en el caso sino su calificación jurídica, que es lo acontecido en el caso, lo que nos conduce a ratificar la actuación verificada por la Administración, en legítimo uso de sus atribuciones legales" (sic.).

SEGUNDO. Marco normativo.

1. Conforme al auto de admisión, la recurrente plantea la necesidad de interpretar los artículos 34.1.º) y 137 de la Ley General Tributaria ["LGT"].

"Artículo 34. Derechos y garantías de los obligados tributarios.

1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes: (...)



ñ) Derecho 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".

" *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".

2. Asimismo, será preciso atender al artículo 164 del Real Decreto 1065/2007, de 17 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"], que dispone:

"Artículo 164. Tramitación del procedimiento de comprobación limitada.

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. (...)"

TERCERO. Precedentes jurisprudenciales en relación con el procedimiento de comprobación limitada y la posibilidad de acordar su ampliación. STS de 3 de mayo de 2022 (rec. cas. 5101/2020).

Para enmarcar el análisis de la cuestión de interés casacional, hemos de tener en cuenta que este Tribunal Supremo ya se ha pronunciado en la sentencia núm. 509/2022, de 3 de mayo (rec. 5101/2020) -a la que le siguió la sentencia núm. 1.635/2023, 5 de diciembre (rec. cas. 6996/2022), que reprodujo su tenor-, acerca de la cuestión que suscita el auto de admisión de este recurso de casación, a saber, 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.

La STS 509/2022, de 3 de mayo (rec. cas. 5101/2020), estimó el recurso de casación interpuesto contra la sentencia 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, que casó y anuló, declarando, a su vez, que la liquidación y resolución revisora dictadas eran nulas por contrarias al ordenamiento jurídico.

En ese recurso de casación la cuestión de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en:

"[...] *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*".

En la sentencia cit, la Sala recuerda que 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, garantía legal que puede concretarse en tres manifestaciones: 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.

Asimismo, destaca que el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento especial, tomado en relación con el procedimiento inspector, lo que se desprende de la exposición de motivos de la LGT, pasando a reproducir la regulación completa del procedimiento.

Tras reproducir el tenor del artículo 164.1 del RGAT, señala que la Sala de instancia ha hecho una interpretación "extensiva" del precepto reglamentario que este Tribunal no puede compartir por las siguientes consideraciones:



"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 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".

Como culminación de todo ello, la STS de 3 de mayo de 2022, cit., estableció la siguiente doctrina:

"[...] 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".

La doctrina jurisprudencial expuesta fue reiterada en la STS núm. 1.635/2023, 5 de diciembre (rec. cas. 6996/2022), de contenido coincidente.

CUARTO. Criterio de la Sala.



1. Ya se ha expuesto que la cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso es la relativa al momento procedimental en que la Administración tributaria puede ampliar, motivadamente, por referencia al caso concreto, el alcance de sus actuaciones de comprobación limitada, y, en concreto, si puede hacerlo de forma simultánea al dictado de la propuesta de liquidación con apertura del plazo de alegaciones.

También hemos señalado que ya hay doctrina jurisprudencial que da respuesta a la referida cuestión de interés casacional, versando la controversia en determinar si la referida doctrina es de aplicación al recurso ahora examinado, al sostener el Abogado del Estado en su escrito de oposición que dicha doctrina no resulta de aplicación "[...]" por la poderosa razón de que la Sentencia ...ha afirmado que materialmente no tuvo lugar ampliación de alcance en el traslado de la propuesta de liquidación".

En efecto, aduce el Abogado del Estado que " *no hubo realmente ninguna ampliación del alcance*" de las actuaciones de comprobación y que la sentencia impugnada en casación " *afirma con pleno valor de hecho probado que en efecto tal ampliación el alcance no tuvo lugar*".

2. La Sala de instancia en su sentencia confirma la actuación de la Administración sobre la base de considerar que, pese a recogerse expresamente en la propuesta de liquidación que se procedía " *ahora*" a ampliar el alcance de las actuaciones, al no haber existido ningún tipo de variación en cuanto a medios u objeto sino una distinta " *calificación jurídica*", no se habría producido infracción alguna de los artículos 34.º) LGT y 164.1 RGAT.

El razonamiento de la Sala de instancia no puede ser compartido por este Tribunal. En efecto, tal como recoge el auto de admisión de 15 de noviembre de 2023, no resulta controvertido que en el marco de un procedimiento de comprobación limitada incoado a la hoy recurrente se dictó un acuerdo de ampliación con ocasión de la emisión de la propuesta de liquidación, en la que puede leerse cuanto sigue:

"El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas, 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:

Comprobar la falta de declaración, en concepto de bases imposables y cuotas devengadas, de operaciones en las que el contribuyente se constituye en sujeto pasivo de las mismas por inversión".

Pues bien, el hecho de que de las actuaciones no se desprenda una ampliación en sentido estricto por la que se alteren los medios o el objeto, no impide apreciar la nulidad del referido acto por vulnerar la previsión contenida en el artículo 164.1 del RGAT.

Basta un examen detenido de la doctrina jurisprudencial de esta Sala para alcanzar dicha conclusión, de la que se desprende que:

(i) La ampliación de actuaciones en un procedimiento de comprobación limitada carece de habilitación legal, de tal manera que la Ley contempla como modo de terminación la iniciación de un procedimiento inspector sobre el mismo objeto, de forma que en el caso de requerir actuaciones que trasciendan de las reconocidas para este medio de comprobación limitado, se acuda a un procedimiento distinto.

(ii) La confusión procedimental que se produce cuando la ampliación del alcance de las actuaciones es coetánea, y no previa, a dar audiencia para alegaciones, " *es per se una fuente directa e inmediata de indefensión*", con independencia de que se lleven a cabo o no nuevas actuaciones de comprobación, pues como se señala en la sentencia de 3 de mayo de 2022, cit., "[...] 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".

(iii) En último término, el hecho de que no se hayan realizado actuaciones de un alcance distinto al inicialmente determinado no afecta a la nulidad del acto, al basarse en una infracción que contradice " *de modo frontal*" el tenor literal del art. 164 RGAT. En efecto, ha declarado esta Sala en la sentencia cit., que "[...] 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".

3. En definitiva, la Sala de instancia al confirmar el acto impugnado restando relevancia a la ampliación de actuaciones acordada en la propuesta de liquidación, considerando que no existió una alteración en los medios ni el objeto, sino que simplemente tuvo lugar una calificación jurídica distinta, contradujo la doctrina



jurisprudencial de esta Sala, según la cual el fundamento de la nulidad se encuentra en la introducción en la propuesta de liquidación de una ampliación del alcance de las actuaciones de comprobación, con independencia de que no se hayan realizado actuaciones de un alcance distinto al inicialmente determinado.

QUINTO. Respuesta a la cuestión de interés casacional.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que se reitera la doctrina jurisprudencial establecida por esta Sala y Sección en las SSTS de 3 de mayo de 2022 (rec. cas. 5101/2020) y 5 de diciembre de 2023 (rec. cas. 6996/2022), y se declara que en garantía de los derechos del contribuyente que le reconocen los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT, 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.

SEXTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto, es que el recurso de casación deducido por la representación procesal del Consorcio Gran Teatro de Cáceres ha de ser estimado, pues, como se ha señalado, el criterio establecido por la Sala de instancia es contrario a la doctrina jurisprudencial expuesta, lo que, a su vez, comporta la estimación de la pretensión actuada en la instancia.

SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre las costas procesales.

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 expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

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 expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Jesús Fernández de las Heras, en representación del **CONSORCIO GRAN TEATRO DE CÁCERES**, contra la sentencia de 31 de marzo de 2023, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en el recurso núm. 362/2022, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 362/2022, interpuesto por el referido recurrente contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura de 28 de abril de 2022, relativa a liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2015, con anulación de la resolución económico-administrativa, así como del acuerdo de liquidación impugnado, que se declaran sin valor ni efectos, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales del recurso de casación, ni de la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.