

## AMPLIACIÓN DE ACTUACIONES A OTROS EJERCICIOS Y PRESCRIPCIÓN.

El artículo 178.5 del Real Decreto 1065/2007 viene a disponer:

**“5. Cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada:**

a) **La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación.**

b) *La ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y periodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial.”*

La ampliación del alcance ha de estar motivada de manera suficiente para que tenga validez. En este sentido se pronuncia el Tribunal Supremo en su Sentencia de 15 de diciembre de 2020 (Nº Recurso: 342/2018):

“(…)

TERCERO. El principio de unidad del procedimiento inspector: precedentes de esta misma Sala y Sección.

1. Como señalamos más arriba, la parte recurrente entiende, fundamentalmente, que el **procedimiento de inspección es único con independencia de los impuestos y/o ejercicios objeto de aquel.**

Considera también que, en el supuesto de autos, el inicio de un procedimiento inspector en el que se inspecciona el IRPF de un determinado ejercicio de un contribuyente provoca que una comprobación (iniciada con posterioridad) de otros ejercicios de ese mismo contribuyente debe necesariamente realizarse en el seno de ese mismo procedimiento, dado el carácter (único) que debe predicarse del mismo.

2. **Debemos adelantar, efectivamente, que la regla general que se sigue de nuestra jurisprudencia es la de la unidad del procedimiento inspector.**

(…)

Por el momento, sí podemos anticipar que, a tenor de nuestra jurisprudencia (representada, entre otras por la citada sentencia de 23 de junio de 2016, dictada en el recurso de casación núm. 2309/2017), **la Administración podrá, efectivamente, iniciar ese nuevo procedimiento, pero en ningún caso podrá eludir con tal proceder las consecuencias que la ley anuda al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector.**

En otras palabras, **el nuevo procedimiento no tendrá eficacia a esos efectos (y habrá de entenderse inserto en el ya incoado anteriormente, que sería en tal caso el único procedimiento) cuando la Administración no justifique de manera suficiente (i) que**

**materialmente no existía conexión entre los conceptos, tributos o ejercicios objeto de regularización que impedían la comprobación unitaria o (ii) que los datos que reclamaron la comprobación de esos nuevos conceptos, tributos o ejercicios no surgieron en el seno del procedimiento inspector ya iniciado, sin la concurrencia de conexión material alguna entre los aspectos o extremos necesitados de comprobación.**

**En definitiva, no procederá esa nueva incoación si, dada la conexión entre el procedimiento en curso y los conceptos tributarios incluidos en las nuevas actuaciones, lo razonable, desde el punto de vista material, hubiera sido mantener las actuaciones en curso para comprobar en su seno esos conceptos o cuestiones con trascendencia tributaria conexas.**

**De no ser así, esto es, de tramitarse separadamente las actuaciones cuando no procedía iniciarse un nuevo procedimiento, el primero de los incoados será el único relevante a efectos de la aplicación del artículo 150.2 de la Ley General Tributaria, dado el carácter único del procedimiento inspector en los términos expuestos.**

3. A ello cabría añadir un elemento más que obliga a tener muy en cuenta los derechos de los contribuyentes, la necesidad de ejercer las potestades administrativas de la manera menos gravosa para tales derechos y el principio de buena administración que debe presidir las relaciones ordinarias entre los ciudadanos y los servidores públicos (y que reclama, en el caso, no aprovechar resquicios legales para eludir consecuencias legales como la necesidad de respetar los plazos de los procedimientos administrativos).

**No parece necesario incoar procedimientos nuevos -con la carga burocrática que ello conlleva, incluida la solicitud de nueva documentación, en ocasiones repetitiva, o la práctica de nuevos trámites o diligencias probablemente prescindibles- cuando ya se cuenta con unas actuaciones iniciadas, en vigor y con un desarrollo relevante en las que podría fácilmente efectuarse la comprobación requerida, con absoluta economía de medios y de molestias de todo tipo, con la rapidez y eficacia exigibles y sin merma de garantías de todo tipo, ni para los servidores públicos, ni para los contribuyentes.**

4. **En definitiva, el carácter único ha de predicarse de los procedimientos inspectores en los casos en que exista una justificación formal y material.**

Lo expresó muy bien nuestra sentencia de 23 de junio de 2016 y conviene reproducirlo nuevamente:

"Si para aplicar la doctrina del carácter unitario de las actuaciones inspectoras sólo debiéramos fijarnos en la correcta inclusión formal en la comunicación de inicio del alcance, periodos y conceptos impositivos objeto de comprobación se estaría amparando, sin límite o cortapisa alguna, la posibilidad de que dicha comunicación se convirtiera en un "cheque en blanco" en manos de la Administración, la cual podría centrar su actuación en un solo tributo o periodo y, por su sola voluntad y aunque no existiera justificación razonable para ello, podría, ampliando el plazo, interrumpir la prescripción en relación con los demás conceptos y periodos tributarios, sine die y sin posibilidad de control jurisdiccional".

*Por eso, debe justificarse cualquier actuación que prescinda o enerve el principio general que postula ese carácter unitario.*

**Eso permitirá evitar -y nuevamente hemos de repetir lo que ya hemos dicho en ocasiones anteriores- que sin ningún tipo de límite se utilicen escalonamientos injustificados en la comprobación de los conceptos impositivos que permitan postergar el inicio de la comprobación referida a alguno de éstos más allá del límite de los doce meses, pues entonces nos encontraríamos materialmente ante procedimientos separados y, nuevamente, estaríamos ante la consagración de un subterfugio no querido por el legislador ni por la jurisprudencia.**

(...)"

Conforme al criterio fijado por el Tribunal Supremo, en relación con los efectos del inicio de un nuevo procedimiento de Inspección en el marco de uno ya abierto a efectos de la duración del procedimiento inspector, el nuevo procedimiento no tendrá eficacia a esos efectos (y habrá de entenderse inserto en el ya incoado anteriormente, que sería en tal caso el único procedimiento) cuando la Administración no justifique de manera suficiente:

- que materialmente no existía conexión entre los conceptos, tributos o ejercicios objeto de regularización que impedían la comprobación unitaria o

- que los datos que reclamaron la comprobación de esos nuevos conceptos, tributos o ejercicios no surgieron en el seno del procedimiento inspector ya iniciado, sin la concurrencia de conexión material alguna entre los aspectos o extremos necesitados de comprobación.

Por tanto, si media esa conexión o la Administración no motiva la ausencia de conexión entre los procedimientos, no procedería la apertura de un nuevo procedimiento, sino mantener las actuaciones en curso para comprobar en su seno esos conceptos o cuestiones con trascendencia tributaria conexas.

Concluye en todo caso el TS que, de tramitarse separadamente las actuaciones cuando no procedía iniciarse un nuevo procedimiento, el primero de los incoados será el único relevante a efectos de la duración del procedimiento inspector, dado el carácter único del procedimiento inspector en los términos expuestos.

Por tanto, entendemos que, no habiéndose motivado esa ausencia de conexión entre ambos procedimientos, el plazo máximo de duración de ambos procedimientos se computará desde el inicio del primero de los incoados.

Salvo mejor opinión