

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/00263/2025/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **20/10/2025**

Asunto:

Procedimiento inspector. Información obtenida en el curso de un procedimiento inspector. Utilización para la regularización de los ejercicios a los que posteriormente se amplíe el alcance o extensión del procedimiento.

Criterio:

Los datos, informes, documentos y antecedentes con trascendencia tributaria obtenidos lícitamente por la Administración tributaria en el curso de un procedimiento inspector pueden ser utilizados por el órgano que haya realizado las actuaciones para la regularización, en su caso, de los ejercicios a los que posteriormente se amplíe el alcance o extensión del procedimiento.

Unificación de criterio

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

142

148

93

RD 1065/2007 Reglamento Proc. Gestión e Inspección y N.Comunes de Aplicación

178

60.4

Conceptos:

Alcance

Documentos

Ejercicio

Informes

Procedimiento de inspección

Regularización

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 20 de octubre de 2025

PROCEDIMIENTO: 00-00263-2025-00

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO

RECURRENTE: AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA - Q2826000H

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 28 de junio de 2024, recaída en las reclamaciones números 41/07245/2023 y acumuladas interpuestas frente a sendos acuerdos de liquidación y sancionadores del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. De la documentación obrante en el expediente administrativo resultan acreditados los siguientes hechos:

En fecha 30 de marzo de 2022 la Dependencia Regional de Inspección de Andalucía inició en relación con DON X un procedimiento de inspección de alcance general relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) del período impositivo 2020 y el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) primer trimestre 2018 a cuarto trimestre de 2020.

Posteriormente, en fecha 5 de diciembre de 2022, se comunicó al interesado la extensión de las actuaciones a la comprobación con alcance general del IRPF de los ejercicios 2018 y 2019.

El procedimiento de inspección en relación al IRPF e IVA terminó mediante el dictado de las correspondientes liquidaciones, habiendo firmado el interesado en disconformidad las propuestas de regularización contenidas en las actas de disconformidad.

Así, en relación al IRPF la regularización consistió en: 1) Integrar en las bases imponibles de los ejercicios 2018, 2019 y 2020 los rendimientos derivados del ejercicio de la actividad compraventa de vehículos desarrollada por el interesado, que no habían sido declarados, aplicando el método de estimación indirecta y 2) Integrar en la base liquidable comprobada del ejercicio 2018, en concepto de ganancias patrimoniales no justificadas, el importe de los ingresos en efectivo encontrados en cuentas bancarias de titularidad del reclamante cuya procedencia no se consideró acreditada.

Asimismo, se tramitó el correspondiente procedimiento sancionador que culminó con la imposición de sanciones tributarias.

SEGUNDO. Frente a los acuerdos de liquidación y sancionadores, interpuso DON X reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Andalucía.

El interesado DON X realizó sendas alegaciones tales como que había sido omitido el trámite de audiencia previo a la formalización del acta o que no le habían notificado ninguna propuesta previa a la propia acta. Alegaciones que fueron desestimadas por el TEAR de Andalucía.

Sin embargo, el interesado DON X adujo, según recoge la resolución del TEAR, "que las actuaciones realizadas en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2018 y 2019 se realizaron sin autorización del órgano competente".

Es con base en dicha alegación que el TEAR de Andalucía en la resolución impugnada, si bien confirma la liquidación y la sanción del ejercicio 2020, anula las liquidaciones y sanciones referentes al IRPF de los ejercicios 2018 y 2019.

Así, en el fundamento de derecho sexto de la resolución impugnada, el TEAR de Andalucía afirma:

FD Sexto de la resolución del TEAR impugnada (RG 41/07245/2023 y acumuladas):

<<La última cuestión de índole formal planteada por el interesado es que las actuaciones realizadas en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2018 y 2019 se realizaron sin autorización del órgano competente.

Según consta, la orden inicial de carga en plan de inspección de 10 de marzo de 2022 incluía en su alcance la comprobación e investigación relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2020 y al Impuesto sobre el Valor Añadido de todos los períodos trimestrales de 2018, 2019 y 2020, siendo estos los conceptos y períodos que se incluyeron en la comunicación de inicio de actuaciones que se extendió en 14 de marzo de 2022.

En posterior diligencia de 28 de julio de 2022, se hizo constar que "se le notifica y se le pone en conocimiento la inclusión en plan de inspección de los períodos 2018/2019 IRPF con alcance general y con autorización del Inspector Regional Adjunto", si bien la orden escrita del Inspector Jefe en la que se ordenó la ampliación de la extensión a dicho impuesto y períodos no se dictó hasta el día 5 de diciembre de 2022, fecha en la que se emitió la correspondiente comunicación de ampliación de la extensión de las actuaciones.

Sentado lo anterior, no puede considerarse, como alega el reclamante, que la solicitud por el órgano actuante de documentación correspondiente a los ejercicios 2018 y 2019 con carácter previo a que el Inspector Jefe autorizase la comprobación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de dichos períodos constituya "una extralimitación de su competencia y funciones", puesto que, como ya se indicó en el acuerdo impugnado, desde el momento en que se iniciaron las actuaciones, las mismas incluían en su alcance la comprobación de tales ejercicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido, de manera que el actuario estaba debidamente autorizado para solicitar toda clase de documentación correspondiente a los ejercicios 2018, 2019 y 2020 que fuese relevante para la comprobación de su actividad empresarial.

Cosa distinta es que la indicada documentación fuese examinada por la Inspección a efectos de practicar la correspondiente regularización en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2018 y 2019 con carácter previo a la obtención de autorización del Inspector Jefe, en relación con lo cual, como aduce el interesado, consta que en diligencia extendida en 28 de julio de 2022, se indicó que determinados ingresos encontrados en sus cuentas bancarias en los ejercicios 2018 y 2019, en aplicación de lo previsto en el art. 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podrían considerarse ganancias patrimoniales no justificadas.

Pues bien, a juicio de este Tribunal, pese a que el órgano actuante obró procedentemente al requerir la aportación de la documentación relevante para la comprobación de la actividad realizada por el interesado en relación con los ejercicios 2018, 2019 y 2020, dado que las actuaciones incluían en su alcance la comprobación del Impuesto sobre el Valor Añadido de tales ejercicios, lo cierto es que no debió utilizar la misma a efectos de practicar la regularización que procediese en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2018 y 2019 sin haber sido expresamente autorizado para ello, motivo por el cual el acuerdo impugnado debe ser anulado en lo relativo a la dicha regularización.>>

TERCERO. Frente a la citada resolución del TEAR de Andalucía, notificada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en fecha 16 de julio de 2024, ha interpuesto el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el día 15 de octubre de 2024, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

El Director recurrente delimita del siguiente modo la controversia jurídica a resolver en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

<<La cuestión por la que se interpone el recurso de alzada extraordinaria se centra en determinar si una información o documentación obtenida legítimamente por la inspección en el curso de un procedimiento inspector, puede ser utilizada para la regularización de unos ejercicios a los que posteriormente se extiende el alcance de la comprobación.

Es decir, suponiendo que en el curso de la comprobación de un impuesto se obtiene documentación que también tiene relevancia para la regularización de otra obligación tributaria, se plantea si, en caso de extenderse la comprobación inspectora a esas nuevas obligaciones tributarias, si se puede utilizar como prueba dicha documentación.

El criterio del TEAR es que una documentación obtenida en un procedimiento inspector no puede utilizarse para regularizar las obligaciones tributarias a las que se extiende posteriormente ese procedimiento, ya que se obtuvieron sin disponer de la correspondiente autorización para ello>>

Seguidamente el Director recurrente afirma:

<<Una información o documentación lícitamente obtenida por la Inspección puede ser utilizada en otro procedimiento distinto, en el que esa documentación resulte relevante. Por ello, con mayor motivo aún, entendemos que esa información o documentación puede ser utilizada en ese mismo procedimiento, si se ha producido una ampliación del alcance o extensión de las actuaciones".

Tesis que apoya con el artículo 95 de la Ley 58/2003 General Tributaria del cual extrae las siguientes conclusiones:

<<La norma legal establece, pues, que la Administración tributaria puede utilizar las informaciones y pruebas que hayan obtenido previamente sin más limitaciones que sea para la efectiva aplicación de los tributos e imposición de sanciones tributarias. No establece de ninguna forma que la utilización de una prueba previamente obtenida se encuentre limitada por el hecho de que el nuevo o ampliado procedimiento en el que se pretenda utilizar no se había iniciado aún en el momento en el que se obtuvo la prueba.

La prueba consiste en acreditar la certeza, positiva o negativa, de un hecho por medios idóneos para demostrar su existencia o inexistencia, con el fin de lograr la convicción del órgano encargado de juzgar una controversia. El que el procedimiento en el que se utiliza la información lícitamente obtenida se inicie o amplíe posteriormente no afecta a la autenticidad y veracidad de la prueba obtenida. Por otra parte, tampoco minora las garantías y las posibilidades de defensa del contribuyente que ha aportado la información o documentación, que siempre puede impugnar la licitud o validez de la prueba inicialmente obtenida al impugnar la liquidación>>

Asimismo, invoca el Director recurrente el artículo 60.4 del Real Decreto 1065/2007 del cual extrae:

<<Los resultados de las actuaciones pueden utilizarse "en todo caso" por el órgano que las haya realizado, así como por otros órganos de la misma Administración tributaria, en orden al adecuado desempeño de sus funciones "respecto del mismo o de otros obligados tributarios".

Resulta claro, por tanto, que el propio órgano que ha obtenido lícitamente una documentación la puede utilizar "en todo caso" para el cumplimiento de las funciones de comprobación e investigación que tiene encomendadas.>>

Refuerza su argumentación con un ejemplo afirmando:

<<A título ilustrativo, si en el curso de la comprobación de un obligado tributario se comprueba, tras el análisis de su contabilidad, de sus cuentas bancarias, etc., que está emitiendo facturas falseadas, esa información se puede utilizar posteriormente para regularizar la situación tributaria de quienes hayan adquirido esas facturas. Y ello, aunque en el momento en el que se obtuvo toda esa documentación en el emisor, aún no se hubiera autorizado el inicio de las comprobaciones respecto de los adquirentes de las facturas. Por tanto, si una documentación lícitamente obtenida por la Administración tributaria puede utilizarse válidamente respecto de un tercero por una comprobación que todavía no se ha iniciado, con más motivo resultaría válidamente utilizable para la comprobación de un impuesto o ejercicio al que se amplía el alcance o extensión de la comprobación.

Esa información puede ser válidamente utilizada posteriormente por la propia Administración tributaria que ha obtenido la información, y también por otros órganos o Administraciones distintas, siempre y cuando se cumplan los requisitos para su cesión contemplados en el artículo 95.1 de la LGT.

No sería lógico interpretar que la documentación obtenida en un procedimiento puede ser utilizada en otros procedimientos distintos iniciados posteriormente por otros órganos de la propia Administración o por otras Administraciones, pero no puedan utilizarse por el propio órgano que ha obtenido la información para regularizar al mismo obligado tributario. En todos los casos, la documentación habrá sido obtenida antes de iniciarse o extenderse el procedimiento en el que se van a utilizar la información, pero mientras la documentación se haya obtenido válidamente ese hecho no incide en la validez de la prueba.

En resumen, los artículos 95.1 de la LGT y 60.4 del RGAT permiten expresamente que las pruebas obtenidas por la Administración tributaria en el curso de sus actuaciones pueden utilizarse "en todo caso" por el órgano que las haya realizado en orden al adecuado desempeño de sus funciones "respecto del mismo o de otros obligados tributarios", sin establecer ninguna limitación o restricción respecto del momento en el que se han obtenido dichas pruebas>>

Además, se opone a la tesis del TEAR en la resolución impugnada al afirmar que no sería jurídicamente procedente que la Administración reiterase posteriormente la petición de la información previamente obtenida porque generaría una "duplicidad de requerimientos contraria a los principios de proporcionalidad, eficiencia y limitación de costes indirectos a los obligados tributarios (art. 3.2 de la LGT)", al tiempo que afirma el Director que dicha segunda solicitud "atentaría contra el derecho de los obligados tributarios de no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria (art. 34.1.h LGT)" y que, en cualquier caso, de reiterarse el requerimiento, el contribuyente podría no contestar al requerimiento y "difícilmente se podría sancionar al requerido por la falta de atención de la solicitud, habida cuenta de que ya aportó la documentación solicitada".

Finalmente, el Director recurrente afirma:

<<El criterio que se deduce de la resolución del TEAR de Andalucía, supondría establecer, sin ningún fundamento, una limitación a la validez y eficacia de pruebas obtenidas lícitamente, en contra de lo dispuesto en los artículos 106 de la LGT, 77 de la Ley 39/2015, y 299 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

De acuerdo con el art. 283.3 de la LEC no se admiten las pruebas las prohibidas por la ley, como es el caso de las pruebas obtenidas ilícitamente. En concreto, la normativa establece que no surtirán efectos las pruebas ilícitas, que son las obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales (art. 11.1 de la LOPJ). En este caso, como reconoce la propia Resolución del TEAR, la prueba considerada se obtuvo lícitamente.

Asimismo, la citada normativa señala que no resultan admisibles las pruebas que resulten improcedente o innecesaria (art. 283.1 y 2 LEC, y art. 77.3 Ley 39/2015).

En este caso, tampoco se duda de la procedencia y utilidad de las pruebas discutidas.

Luego, una prueba relevante y lícitamente obtenida por la Administración tributaria puede ser incorporada al mismo u otro procedimiento de comprobación e investigación, sin que su validez se vea afectada por haber sido obtenida en un procedimiento previo. (...)

En resumen, se considera que el criterio de la Resolución del TEAR contiene una limitación de uso de una prueba relevante y obtenida lícitamente por la Administración tributaria, que de acuerdo con la normativa es una prueba válida>>

A resultas de su argumentación, concluye el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria su escrito de alegaciones solicitando de este TEAC la fijación del siguiente criterio:

<<Los datos, informes, documentos y antecedentes con trascendencia tributaria obtenidos lícitamente por la Administración tributaria en el curso de un procedimiento inspector pueden ser utilizados por el órgano que las haya realizado las actuaciones para la regularización, en su caso, de los ejercicios a los que posteriormente se amplíe el alcance o extensión del procedimiento>>.

CUARTO. En fecha 12 de noviembre de 2024 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente.

En fecha 25 de noviembre de 2024 ha presentado alegaciones en las que pone de manifiesto cuestiones relativas al fondo del asunto tales como la falta de solicitud a su cónyuge de su autorización para el análisis de las cuentas bancarias de titularidad ganancial o la imputación indebida del 100% de los ingresos de las cuentas bancarias de titularidad ganancial como ganancias patrimoniales no justificadas imputables exclusivamente al obligado tributario.

Finalmente concluye:

<<No se puede ampliar el alcance a otros ejercicios no sometidos a inspección, por datos obtenidos de los ejercicios que son objeto de la inspección, porque no habría datos de estos ejercicios no inspeccionados. Si se deduce que se ha podido violentar las normas en otros ejercicios no inspeccionados, lo que estamos haciendo es consolidar, aceptar en definitiva, una investigación prospectiva. O, dicho de otra manera, a ver qué nos encontramos en otros años>>

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica que se suscita en el presente expediente radica en determinar si la documentación obtenida lícitamente por la Administración en el seno de un procedimiento de comprobación de un determinado tributo y período impositivo puede ser utilizada para regularizar una obligación tributaria y/o período distintos no comprendidos en el alcance inicial del procedimiento.

Recordemos que, en el supuesto de hecho que aquí nos ocupa, el TEAR de Andalucía estimó la reclamación ahora recurrida en unificación de criterio al entender que la información que la Administración Tributaria obtuvo con ocasión de la inspección del Impuesto sobre el Valor Añadido 2018 a 2020, no podía ser utilizada para regularizar los períodos impositivos del IRPF 2019 y 2020 a los cuales se había extendido el alcance del procedimiento con posterioridad a la obtención de la citada documentación.

En relación con lo anterior, hemos de precisar en respuesta a las alegaciones formuladas por quien fue reclamante ante el TEAR de Andalucía, que los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio sirven, ex artículo 242 de la Ley 58/2003 General Tributaria, para fijar un criterio unificado cuando se entiende que el criterio interpretativo aplicado por un Tribunal Económico Administrativo Regional en una resolución no susceptible de recurso ordinario de alzada ante este TEAC es gravemente dañoso y erróneo. Ello pues, construye el alcance de los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio a los criterios jurídicos aplicados por los Tribunales Regionales en la resolución posteriormente recurrida que son cuestionados por el Director recurrente, de forma que, las cuestiones jurídicas que pudiera plantear el expediente que, sin embargo, no fueron objeto de análisis en la resolución impugnada o que lo fueron pero que no son cuestionadas por el Director recurrente, no pueden ya ser valoradas por este TEAC con ocasión de la resolución de este recurso extraordinario.

Por ello, no procede entrar a conocer sobre las cuestiones aducidas por quien fue reclamante ante el TEAR de Andalucía relativas a la licitud de la prueba documental obtenida por la Administración y que fundamentaron la regularización IRPF contenida en el acuerdo de liquidación (en particular, ha aducido que no se obtuvo el consentimiento de su cónyuge para que la Administración Tributaria obtuviera los movimientos de las cuentas bancarias al ser la citada cuenta de titularidad ganancial) o cuestiones sustantivas tales como que la ganancialidad de la cuenta bancaria conllevaría la improcedencia de imputarle a él la totalidad de las ganancias de patrimonio no justificadas que se pondrían de manifiesto con los movimientos de la cuenta, cuestiones que no fueron aducidas ni analizadas por el TEAR de Andalucía en la resolución impugnada .

Así pues, la controversia jurídica que aquí hemos de resolver ha de partir de que la prueba se obtuvo lícitamente por la Administración en el seno del procedimiento inspector referido al IVA 2018-2020 puesto que el TEAR no lo ha discutido y, por ende, lo que debemos resolver es únicamente si era jurídicamente procedente que la prueba obtenida por la Administración con ocasión de la inspección del IVA 2018 a 2020 fuese utilizada para regularizar el IRPF 2019 y 2020 (períodos que no se encontraban en el alcance inicial del procedimiento).

Delimitada, por tanto, la controversia jurídica hemos de tomar en consideración la normativa jurídica aplicable a la misma.

El procedimiento de inspección se regula en el Capítulo IV del Título III LGT y encuentra su desarrollo reglamentario en el Título V del Real Decreto 1065/2007 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 (en adelante, RGAT).

Procedimiento inspector que, ex artículo 145.1 LGT tiene por objeto “comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones”.

Así, en el procedimiento inspector la Ley General Tributaria regula el alcance y la extensión de las actuaciones del procedimiento de inspección en los artículos 148 LGT y 178 RGAT:

Artículo 148 LGT. Alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección. Redacción dada a su entrada en vigor.

<<1. Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial.

2. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado.

3. Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurre alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias>>.

Artículo 178 RGAT. Extensión y alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección. Redacción dada a su entrada en vigor.

<<1. Las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y periodos impositivos o de liquidación, y podrán tener alcance general o parcial en los términos del artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general, salvo que se indique otra cosa en la comunicación de inicio del procedimiento inspector o en el acuerdo al que se refiere el apartado 5 de este artículo que deberá ser comunicado.

3. Las actuaciones del procedimiento inspector tendrán carácter parcial en los siguientes supuestos:

a) Cuando las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación.

b) Cuando las actuaciones se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, así como cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable.

c) Cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria.

4. La extensión y el alcance general o parcial de las actuaciones deberán hacerse constar al inicio de estas mediante la correspondiente comunicación. Cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o períodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y periodo comprobado. En caso de actuaciones de alcance parcial deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas.

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 períodos 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 períodos 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>>

Por otro lado, en relación con la información que pueden examinar los órganos de inspección en el curso de un procedimiento inspector, afirma el artículo 142 LGT:

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

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

Adicionalmente, la facultad reconocida a los órganos de inspección de realizar requerimientos individualizados a las entidades bancarias con el fin de obtener movimientos de cuentas corrientes está expresamente regulada en el artículo 93 LGT:

Artículo 93 LGT. Obligaciones de información.

<<1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

En particular:

a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades.

b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en periodo ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones.

d) Las personas y entidades que, por aplicación de la normativa vigente, conocieran o estuvieran en disposición de conocer la identificación de los beneficiarios últimos de las acciones deberán cumplir ante la Administración tributaria con los requerimientos u obligaciones de información que reglamentariamente se establezcan respecto a dicha identificación.

2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos.

3. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario.

Los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio, podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano de la Administración tributaria que reglamentariamente se determine.

Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, y el período de tiempo al que se refieren.

La investigación realizada según lo dispuesto en este apartado podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino.

4. Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, estarán obligados a colaborar con la Administración tributaria suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan, salvo que sea aplicable:

a) El secreto del contenido de la correspondencia.

b) El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.

c) El secreto del protocolo notarial, que abarcará los instrumentos públicos a los que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.

5. La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria>>.

Y, además, el artículo 60 RGAT regula los derechos y deberes del personal de la Administración Tributaria siendo relevante a los efectos que aquí nos ocupan el apartado cuarto del citado artículo:

Artículo 60 RGAT. Derechos y deberes del personal al servicio de la Administración tributaria.

<<1. En los términos establecidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los funcionarios de la Administración tributaria serán considerados agentes de la autoridad en el ejercicio de sus funciones, a los efectos de la responsabilidad administrativa y penal de quienes ofrezcan resistencia o cometan atentado o desacato contra ellos, de hecho o de palabra, durante actos de servicio o con motivo del mismo.

Las autoridades y entidades a que se refiere el artículo 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a prestar a los funcionarios y demás personal de los órganos de la Administración tributaria el apoyo, concurso, auxilio y protección que les sea necesario para el ejercicio de sus funciones.

En caso de inobservancia de la obligación a que se refiere el párrafo anterior, deberá darse traslado de lo actuado a los órganos con funciones de asesoramiento jurídico para que ejercent, en su caso, las acciones que procedan. En el ámbito de competencias del Estado serán competentes para acordar dicho traslado los órganos que se determinen en las normas de organización específica.

2. Cada Administración tributaria proveerá al personal a su servicio del correspondiente documento acreditativo de su condición en el desempeño de sus funciones.

3. Cuando el personal al servicio de la Administración tributaria conozca en el curso de sus actuaciones hechos de los que pudieran derivarse indicios de fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea, los harán constar en diligencia y lo pondrán en conocimiento del órgano competente o, en su caso, de la autoridad judicial o del Ministerio Fiscal.

Asimismo, el personal al servicio de la Administración tributaria pondrá en conocimiento de la autoridad judicial o del Ministerio Fiscal por medio de la autoridad competente los hechos que conozcan en el curso de sus actuaciones que puedan ser constitutivos de delitos no perseguibles únicamente a instancia de la persona agraviada.

4. Todo el personal al servicio de la Administración tributaria estará obligado al más estricto y completo sigilo respecto de los datos, informes o antecedentes que conozca por razón de su cargo o puesto de trabajo.

Dicha información tendrá carácter reservado y sólo podrá ser comunicada a quienes por razón de sus competencias intervengan en el procedimiento de que se trate. Los resultados de las actuaciones podrán ser utilizados en todo caso por el órgano que las haya realizado y por otros órganos de la misma Administración tributaria en orden al adecuado desempeño de sus funciones respecto del mismo o de otros obligados tributarios.

5. Los datos, informes o antecedentes obtenidos en el curso de las actuaciones podrán utilizarse cuando sea necesario para la emisión de informes, peritajes o asistencias solicitados a otros órganos, Administraciones, personas o entidades, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 95.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

6. Los funcionarios y el personal al servicio de la Administración tributaria no estarán obligados a declarar como testigos en los procedimientos civiles ni en los penales, por delitos perseguibles únicamente a instancia de parte, cuando no pudieran hacerlo sin violar el deber de sigilo que estén obligados a guardar>>.

TERCERO. Juicio de este TEAC.

El alcance y extensión del procedimiento son determinados al inicio del procedimiento con la debida comunicación al obligado tributario, si bien pueden ser posteriormente modificados a iniciativa del órgano de inspección.

En particular, según el artículo 178.5 RGAT, se puede modificar la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o períodos no comprendidos en la comunicación de inicio “Cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen”.

En el presente caso, las “razones” que, advertidas por la Inspección en el curso del procedimiento inspector que se venía tramitando en relación al IVA 2018-2020, aconsejaron ampliar la extensión del procedimiento al IRPF 2018 y 2019 fueron: la existencia de ingresos en efectivo y transferencias en 2018 y 2019 en las cuentas corrientes -como se puso de manifiesto por el Inspector Regional Adjunto en la modificación del orden de carga en plan de inspección al afirmar que se habían constado “Ingresos en efectivo en las ctas/ctes. Así como transferencias recibidas Años 2018/2019”-.

Movimientos de cuentas bancarias que habían sido requeridos por el órgano de aplicación de los tributos con ocasión de la comprobación del IVA 2018 a 2020 y cuyo análisis puso de manifiesto la existencia de hechos con posible trascendencia tributaria en el IRPF como eran los ingresos en efectivo en las cuentas bancarias y cuantiosas transferencias.

Así, el debate jurídico que aquí se nos suscita entraña con los límites al uso de la información recabada por la Administración Tributaria y, en última instancia, nos exige cuestionarnos si los mismos existen en el seno de un procedimiento inspector que se extiende a distintas obligaciones tributarias.

Debate jurídico en el que, ya adelantamos, no podemos aceptar los postulados defendidos por el TEAR de Andalucía en la resolución impugnada y ello por varios motivos.

En primer lugar, porque aunque que se produzca una modificación del alcance o la extensión del procedimiento inspector una vez iniciado, el procedimiento inspector sigue siendo único. Prueba de ello es que todas las obligaciones tributarias y períodos que constituyen el objeto del procedimiento están sujetas al mismo plazo máximo de duración del procedimiento ex artículo 150.2 párrafo cuarto LGT.

Y, siendo el procedimiento inspector único, no parece jurídicamente razonable establecer limitaciones al uso por el mismo órgano de aplicación de los tributos de determinadas pruebas únicamente en atención a si se obtuvieron con carácter previo a la modificación de la extensión del procedimiento.

Así, la tesis del TEAR de Andalucía podría incentivar a la Administración a iniciar distintos procedimientos inspectores en relación con cada obligación tributaria; extremo que lejos de redundar en un mayor beneficio para el obligado tributario, le generaría mayores costes indirectos al tener que dar cumplimiento a los distintos requerimientos y trámites de tantos procedimientos tramitados simultáneamente como obligaciones tributarias fueran objeto de comprobación.

En segundo lugar, tampoco compartimos la tesis del TEAR de Andalucía porque como afirma el Director recurrente, supondría establecer límites a la validez y eficacia de pruebas obtenidas lícitamente que, sin embargo, no encontrarían acomodo en la regulación tributaria.

Así, como bien defiende el Director recurrente, el artículo 60.4 RGAT anteriormente transcrita expresamente legitima a la Administración Tributaria a utilizar los resultados de sus actuaciones en relación con el mismo o con otros obligados tributarios para el “adecuado desempeño de sus funciones”; funciones que, lógicamente, comprenden la comprobación del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en su caso, la práctica de las regularizaciones pertinentes.

Precepto cuya claridad, sin embargo, no ha sido discutida por el TEAR en la resolución impugnada.

Y, en tercer lugar, porque la tesis del TEAR de Andalucía conllevaría implicaciones jurídicas muy trascendentales en otros supuestos de hecho no estrictamente idénticos al que aquí nos ocupa pero sí íntimamente relacionados con el mismo.

Así, qué duda cabe que de aceptarse, como hace el TEAR de Andalucía, que existen límites a la utilización para con el mismo obligado tributario dentro del mismo procedimiento de la información lícitamente obtenida por la Administración, difícilmente podría luego aceptarse que esa información pudiera ser utilizada como medio de prueba en un procedimiento distinto. Y, de sostenerse lo anterior, mayor reproche jurídico cabría realizar en el caso de que la Administración se valiese de la información obtenida en el seno de un procedimiento seguido con un obligado tributario para regularizar a un obligado tributario distinto.

Y ello, nótense, no es una argumentación baladí porque en la actualidad es una cuestión no controvertida que la Administración Tributaria está legitimada para utilizar en un procedimiento la información que obtuvo en un procedimiento previo seguido contra el mismo obligado tributario, así como utilizar la información recabada con ocasión de la inspección de una determinada operación para regularizar a la contraparte de dicha operación e incluso la utilización de la información obtenida como “hallazgo casual” para regularizar a terceros.

Así, pueden citarse diversas sentencias y resolución de este TEAC que ponen de manifiesto lo anteriormente argumentado.

Así, en primer lugar, en la sentencia del Tribunal Supremo de 27/02/2019 N° de Recurso: 1415/2017 el Alto Tribunal afirmó que la Administración Tributaria puede utilizar la documentación obtenida en un procedimiento de comprobación censal a efectos de la posterior regularización al mismo obligado tributario en un procedimiento de comprobación limitada posterior siempre que la Administración haya observado todas las garantías, requisitos y trámites del procedimiento en el que obtuvo la información (concretamente, la declaración de caducidad del primer procedimiento):

STS de 27/02/2019 N° de Recurso: 1415/2017 -el subrayado es añadido:-

<<Las actuaciones llevadas a cabo en 2010 por la Unidad de módulos se enmarcaban en un procedimiento de gestión tributaria, eso sí, distinto -tanto desde el punto de vista teleológico como temporal del procedimiento de comprobación limitada posterior. En efecto, el requerimiento dirigido a la recurrente en 2010 tenía por finalidad determinar ciertos aspectos de su actividad, relativos al ámbito censal, por lo que se trató de un requerimiento relacionado con el cumplimiento de obligaciones tributarias propias de la persona requerida y que, por tanto, no podía suponer, recordemos, en ningún caso, artículo 30.3 in fine RGGIT- el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación

(...)

para que esa información previamente obtenida pueda proyectarse y utilizarse a todos los efectos en un procedimiento ulterior, la Administración está obligada a observar todas las garantías, requisitos y trámites en el procedimiento en el que obtuvo la información lo que, como se verá a continuación, no ha acaecido en el presente caso

(...)

Sin embargo, no hay declaración de caducidad alguna y, pese a ello, la Administración practicó la regularización de la recurrente a través de un procedimiento de comprobación limitada, iniciado casi dos años después -en 2012-, en el que incorporó e hizo valer la información obtenida en la comprobación censal, en particular, el informe de la unidad de módulos, informe que deriva directamente de un procedimiento caducado. En este sentido, si bien es cierto que el apartado 5 del artículo 104 LGT apunta que las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario, no debemos olvidar que el propio precepto exige que producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones. La declaración de caducidad del procedimiento no constituye por regla general una obligación de la Administración según dispone el art. 103.2, párrafo primero LGT, a menos que el interesado así lo solicite (art. 103.2, párrafo segundo, LGT), o que la Administración pretenda utilizar los documentos y medios de prueba obtenidos en el procedimiento caducado en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad (art. 104.5 último párrafo LGT). Habiéndose preferido esta última declaración de caducidad no cabe, en consecuencia, reconocer validez al informe de la unidad de módulos en el procedimiento de comprobación limitada ulterior y que sirvió, precisamente, para girar la liquidación que la recurrente combatió en la instancia>>

STS que finalmente fija la siguiente respuesta a la cuestión con interés casacional:

Continuación cita STS de 27/02/2019 Nº de Recurso: 1415/2017 -el subrayado es añadido:-

<<Las actuaciones de obtención de información tributaria pueden servir para recabar del obligado tributario la necesaria para que permita a los órganos de gestión iniciar después un procedimiento de comprobación limitada de sus obligaciones tributarias, y están sujetas al plazo máximo de duración legalmente previsto para ese procedimiento. La utilización de los documentos y medios de prueba obtenidos en las actuaciones de comprobación censal que hayan caducado por el transcurso del plazo máximo previsto legalmente, de seis meses, tan solo conservarán su validez y eficacia en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse posteriormente, cuando previamente se haya declarado por la Administración la caducidad de aquel procedimiento de comprobación censal y el archivo de las actuaciones>>

En segundo lugar, también el Tribunal Supremo ha aceptado en STS de 14/07/2021 Nº de Recurso 3895/2020 el empleo por la Administración Tributaria de los denominados "descubrimientos casuales" o "hallazgos casuales"; esto es, que la información descubierta por la Administración Tributaria de manera casual con ocasión de una entrada en el domicilio de un obligado tributario en la que figuren datos relativos al cumplimiento de las obligaciones tributarias de terceros ajenos al ámbito protector del Auto judicial de autorización de entrada en domicilio y, por ende, obtenida inaudita parte, puede servir de base probatoria a las actuaciones inspectoras y sancionadoras que se inicien con el tercero siempre que se hayan obtenido de manera lícita -si bien, en el supuesto de hecho concreto declaró que no era lícita su utilización puesto que los documentos obtenidos habían sido declarados nulos por la jurisdicción penal en sentencia firme al haberse obtenido por una violación del derecho constitucionalmente protegido a la inviolabilidad del domicilio-.

STS de 14/07/2021 Nº de Recurso 3895/2020:

<< Según se recoge en la sentencia apelada y nadie discute, la prueba documental intervenida en el registro practicado por los funcionarios de la AEAT con autorización del Juzgado de lo Contencioso Administrativo en el marco de un procedimiento de inspección tributaria y de la que trae causa el presente procedimiento, afectaba en parte a terceros ajenos al procedimiento de inspección, los ahora acusados, personas físicas no comprendidas en el ámbito subjetivo ni objetivo, de la autorización judicial de entrada y registro dictada de acuerdo con los términos de la solicitud de la autoridad administrativa.

(..)

En conclusión, podemos decir que admitiéndose en el ámbito administrativo la validez y eficacia de los hallazgos casuales para motivar un nuevo procedimiento de inspección, no todo vale porque la práctica del registro debe realizarse en forma idónea y proporcionada, excluyéndose requisas generales e indiscriminadas de aquello que manifiestamente sea ajeno a la investigación

El hallazgo casual es un concepto que, incorporado, en garantía de los derechos fundamentales, desde la dogmática del proceso penal, donde encuentra su aplicación más directa, está estrechamente relacionado con las intervenciones judiciales en tales derechos -como sucede con la entrada y registro en domicilio o con las intervenciones telefónicas- que han de caracterizarse, en cualquier caso, por los principios de proporcionalidad y especialidad. Quiere ello decir que las autorizaciones, sean penales o administrativas, no se dan en blanco, ni abiertas o indefinidas, para buscar e intervenir cualquier prueba u objeto que se encuentre, sino que van encaminadas a la captación de información previamente identificada, al menos de un modo más o menos concreto, en la respectiva solicitud, que haga estrictamente necesario el registro como única forma de obtención. El empleo, pues, de la documentación requisada, inaudita parte, a terceros ajenos al ámbito protector del auto de autorización, en esa diligencia que lo ejecuta, es un hallazgo casual, supeditado en su validez a la regularidad del acto en que se lleva a cabo, conforme a la reiterada jurisprudencia de esta Sala Tercera plasmada en varias sentencias de la Sección 3º>>

Y, en relación con la regularización de una determinada operación, este TEAC ya ha aceptado que se regularice a la contraparte de la operación con base en lo determinado en el primer procedimiento, si bien hemos exigido que esos documentos de prueba se incorporen formalmente al expediente del procedimiento seguido posteriormente con la contraparte de la operación puesto que de lo contrario se le generaría indefensión:

Resolución TEAC de 24/05/2017, RG 6109/2013 el subrayado es añadido:-

<< TERCERO: La siguiente cuestión que alega la recurrente es la indefensión causada porque el procedimiento seguido acerca de la devolución estuvo claramente predeterminado por la actuación inspectora previa realizada con F, que culminó con acta de conformidad en la que se admitía la improcedencia de repercutir IVA por no tener la condición de sujeto pasivo de IVA en el momento de la transmisión. Indica la entidad recurrente H que resultó gravemente dañada por no tener acceso ni participación en la tramitación del expediente seguido con F, del que sólo se le dio información parcial y limitada relativa a porqué no tenía la condición de empresario o profesional en el momento de la transmisión.

Debemos recordar que el IVA es un Impuesto indirecto que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, de forma que el empresario que realiza la entrega o la prestación, repercute el IVA sobre el destinatario, quien está obligado a soportar la repercusión. De esta forma, el IVA es un impuesto que afecta a dos sujetos independientes el uno del otro: uno de ellos repercute el Impuesto, recaudándolo del otro sujeto, y procede a su ingreso en la Hacienda Pública; y el otro

sujeto, el destinatario, soporta el Impuesto, lo paga a su proveedor, y podrá deducir ese Impuesto si tiene derecho a ello y en la medida de tal derecho.

Así, tratándose de dos empresarios o profesionales, existe una relación jurídico-tributaria privada entre el proveedor y el destinatario, pues el primero repercute al segundo, que queda obligado a soportar la repercusión; existe otra relación jurídico-tributaria entre el proveedor y la Hacienda Pública, pues este proveedor está obligado a la declaración e ingreso de ese IVA repercutido; y otra relación jurídico-tributaria entre el destinatario y la Hacienda Pública, en la medida en que ejercite su derecho a deducir el IVA soportado en la operación.

Todas estas relaciones son independientes unas de otras, aun cuando pueden causar efectos entre ellas en algunas ocasiones.

(...)

Pero a pesar de esta independencia, puede haber actuaciones de la Administración con uno de los obligados tributarios que produzcan efectos sobre el otro obligado tributario. Tal es el caso de realizar una comprobación sobre el repercutidor o el repercutido, en la que se concluya que la operación no debió tributar por IVA (ya sea por no estar sujeta o por estar exenta), en cuyo caso las consecuencias serán para ambos intervinientes, pues la operación no tributa por IVA para ninguno de los dos, dado que los elementos esenciales de la relación jurídico tributaria determinada por la realización de una operación (sujeción o no sujeción al Impuesto, aplicación de una exención, lugar de realización, devengo, base imponible, sujeto pasivo, condición de empresario o profesional de quien realiza la operación y tipo impositivo) son unos solos, y configuran el hecho imponible del Impuesto, siendo conceptos que no pueden variar en función de la persona o entidad que presta el servicio o provee el bien, o recibe el servicio o el bien siendo destinatario de la operación. Dichos elementos son invariables cualquiera que sea la posición o la óptica desde la que se examina la tributación de la operación: desde el punto de vista del sujeto pasivo o el del destinatario.

En el presente caso, esto es lo que sucede, la Administración realiza una comprobación a F (proveedora del bien, quien realiza la entrega de bienes), en la que concluye la no sujeción de la transmisión o entrega por haberse realizado por quien no tenía ya la condición de empresario o profesional a efectos del IVA. De esta forma, en base a los documentos y pruebas que constan en el procedimiento de comprobación seguido con F, que culminan en acta de conformidad A01 número 7 de 15 de octubre de 2009, considera que F no debió repercutir IVA en la transmisión.

Como consecuencia de lo anterior, en el procedimiento de comprobación e investigación seguido con H se tienen en cuenta estas consideraciones y se aplican sus efectos al destinatario de la operación; efectos que se traducen o afectan a su derecho a deducir las cuotas soportadas previamente repercutidas por la proveedora.

En este sentido se pronuncia el TEAR, y este TEAC lo comparte: los hechos y circunstancias que se han tenido en cuenta por la Administración tributaria para regularizar la situación de la entidad proveedora del bien inmueble son trasladables a la entidad compradora en cuanto determinan los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria e integran la operación de venta del inmueble, y su examen permite a la Administración tributaria regularizar la situación fiscal de ambas partes. Cuestión distinta que se examina en el fundamento de derecho siguiente es si pueden trasladarse sin más las conclusiones alcanzadas por la Administración tributaria a la entidad compradora del inmueble o debe acreditarse también frente a esta entidad los hechos en los que se fundamenta la decisión adoptada por la Administración.

(...)

En este caso, no basta que la Administración señale que en el acta A01 número 76(..)5 extendida a F se ha concluido que no actuaba como empresario o profesional, acta que ni siquiera se incorpora al expediente, sino que es necesario que toda la documentación del expediente de F que afecte al expediente de H se incorpore a este último, pues sólo de esta manera la Administración desarrolla una actividad suficiente en el expediente de H, y sólo de esta manera tiene H todos los datos por los que se considera que la transmitente no actuó como empresario o profesional, a efectos de poder ejercer su derecho de defensa de forma adecuada, aportando pruebas en contrario o alegando cuanto convenga a su derecho>>

Así, las citas anteriores ponen de manifiesto, como ya adelantábamos en párrafos precedentes, que la Administración Tributaria está legitimada para utilizar en un procedimiento de aplicación de los tributos la información que obtuvo en un procedimiento previo seguido contra el mismo obligado tributario, así como a utilizar la información recabada lícitamente con ocasión de la entrada en un domicilio para regularizar a los terceros sobre los que versa la información casualmente obtenida o para utilizar las pruebas recabadas en un expediente para regularizar a la contraparte de dicha operación.

Argumentaciones jurídicas que son trascendentales a los efectos que aquí nos ocupa dada la aplicación del principio general del derecho conocido bajo el aforismo latino *qui potest plus, potest minus* (quien puede lo más, puede lo menos) ya que, a juicio de este TEAC, no es jurídicamente coherente fijar límites a la utilización por la Administración en el seno de un mismo procedimiento seguido contra el mismo obligado tributario de la información obtenida lícitamente en el seno del mismo cuando, sin embargo, se acepta el empleo de esa información en procedimientos posteriores iniciados incluso con terceros ajenos al primer procedimiento.

Finalmente, también quiere este TEAC dejar expresa constancia que echa en falta en la resolución del TEAR de Andalucía una explicación acerca de si la Administración, bajo su tesis interpretativa, podría haber realizado alguna acción que le permitiera usar esa información obtenida, a su juicio, antes de tiempo. Así, es razonable la duda que muestra el Director recurrente cuando se plantea si sería posible que la Administración reiterase el requerimiento formulado a las entidades financieras relativo a los movimientos de las cuentas bancarias titularidad del obligado tributario inspeccionado con posterioridad a la modificación de la extensión del procedimiento.

No obstante y, pese a lo anterior, también quiere este TEAC dejar constancia que en la práctica tampoco sería tan simple abogar por una solución en la que se exigiera al órgano de aplicación de los tributos reiterar el requerimiento ya cursado con el fin de obtener la misma información ya obtenida. La razón es que la duplicidad de requerimientos en un caso como el que aquí nos ocupa contravendría, como afirma el Director recurrente, los principios de proporcionalidad, eficiencia y limitación de costes indirectos a los obligados tributarios (art. 3.2 de la LGT) y el derecho de los obligados tributarios de no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria (art. 34.1.h LGT) y que, en cualquier caso, de reiterarse el requerimiento, el contribuyente podría no contestar al requerimiento y difícilmente se podría sancionar al requerido por la falta de atención de la solicitud, habida cuenta de que ya aportó la documentación solicitada.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AEAT, acuerda ESTIMARLO y fijar criterio en el sentido siguiente:

Los datos, informes, documentos y antecedentes con trascendencia tributaria obtenidos lícitamente por la Administración tributaria en el curso de un procedimiento inspector pueden ser utilizados por el órgano que haya realizado las actuaciones para la regularización, en su caso, de los ejercicios a los que posteriormente se amplíe el alcance o extensión del procedimiento.
