

**TRIBUNAL SUPREMO**

*Auto de 4 de diciembre de 2024*

*Sala de lo Contencioso-Administrativo*

*Recurso n.º 178/2024*

**SUMARIO:****Procedimiento de inspección. Documentación. Actas de disconformidad. Tramitación.**

*Falta de notificación de emplazamiento para la firma de las actas tributarias.* La actora anuda a la falta de citación al recurrente para la firma del acta de disconformidad el pretender la administración obviar la extralimitación del plazo para finalizar el procedimiento inspector, y lo bien cierto es que no consta dicha circunstancia toda vez el procedimiento se inició el 31-5- 2019 (debía finalizar el 30-11-2020) y la liquidación se notificó el 1-12-2020, y al *dies ad quem* ordinario debe añadirse 78 días, según viene previsto legalmente para los procedimientos que quedaron suspendido por la declaración del estado de alarma según RDL 463/2020, sin que se haya superado los 18 meses previstos legalmente». Al respecto, el Tribunal deberá Identificar, en el desarrollo del procedimiento inspector, la naturaleza de los efectos que se derivan de la falta de notificación de emplazamiento para la firma de las actas tributarias, determinando si tal omisión es un defecto de nulidad de pleno derecho en todo caso o, por el contrario, se trata de un defecto que sólo tendría eficacia anulatoria de las actuaciones cuando se pudiera considerar que la conducta se ha realizado con el fin de evitar la superación del plazo máximo para el desarrollo del procedimiento inspector.

**IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Reducciones. Determinación del**

*rendimiento neto reducido del IRPF de manera diferenciada por cada actividad económica.* En cuanto al cálculo del rendimiento neto de la actividad, la sentencia arguye que «[...] para el cálculo del rendimiento neto de la actividad la inspección atiende al rendimiento total del conjunto de mismo sus actividades económicas, agrupando todos los ingresos y gastos producidos por el obligado tributario, en un solo rendimiento neto total, sistema de caculo que es criticado por la recurrente que considera que debe calculase los rendimientos de cada actividad por separado (tabaco en expendedoría, libros y revistas y apuestas); la inspección razona este sistema de cálculo del rendimiento objetivo por la explotación del estanco propiedad de la recurrente diciendo que si lo calculara por separado, dado que los gastos fijos son necesarios para la realización de las tres actividades económicas, habría que imputarlos proporcionalmente a cada una de las actividades, cualquiera que fuese la regla empleada, desglosando todos los ingresos y gastos de cada una y, una vez obtenidos los rendimientos netos individualmente, integrar los resultados individuales de cada uno de los rendimientos netos, para obtener el rendimiento neto total de sus actividades económicas, lo que produciría el mismo resultado, argumento que a criterio de esta Sala resulta admisible, máxime cuando la recurrente no prueba que dicho sistema desvirtúa el rendimiento real de dicha actividad». El TS deberá determinar, a los efectos de la regularización en materia de IRPF como consecuencia de un procedimiento inspector, si, necesariamente, debe determinarse el rendimiento neto reducido de forma diferenciada por cada una de las actividad económicas desarrolladas por el contribuyente, imputando, de esta forma, a cada actividad sus correspondientes ingresos y gastos, o por el contrario, puede determinarse un único rendimiento neto reducido mediante la imputación de la totalidad de los ingresos y gastos a una sólo de las actividades económicas realizadas.

Síguenos en...



**AUTO****Magistrados/as**

RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA  
LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ  
WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY  
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO****SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****A U T O**

Fecha del auto: 27/11/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 178/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 178/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

**TRIBUNAL SUPREMO****SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****A U T O**

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 27 de noviembre de 2024.

**HECHOS****PRIMERO.- Preparación del recurso de casación.**

1.La representación procesal de don Cristobal, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 25 de octubre de 2023 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso n.º 17/2023, interpuesto contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia (TEARV) de 5 de diciembre y 16 de noviembre de 2022, referido a liquidaciones en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) 2015 a 2017 y sanción, e IVA 2015 a 2017, respectivamente.

2.Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos (i) 183 y 180 del Real Decreto 1065/2007, 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 (RGAIT) con relación al artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); (ii) Indevida aplicación de los artículos 101.1, 102.2 y 153.1c) de la LGT, así como de los artículos 164.5 RGAIT y 97 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) todos ellos con relación al artículo 217.1.e) LGT.

Síguenos en...



3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.
4. Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.
5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se da la presunción contemplada en la letra a) del artículo 88.3 de la Ley Jurisdiccional.

**SEGUNDO.-** Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 3 de enero de 2024, habiendo comparecido don Cristobal, como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de quince días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado, que no se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

### **RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**

**PRIMERO.-** *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación ( artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y don Cristobal, se encuentra legitimado para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) de la LJCA].

De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

**SEGUNDO.-** *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1. Por la Dependencia Regional de Inspección de Valencia de la AEAT (sede Alicante) se desarrollaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el obligado tributario Cristobal, iniciándose el 31 de mayo de 2019 mediante comunicación notificada al obligado tributario, habiendo tenido alcance general de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 LGT y artículo 178 RGAT en relación al IRPF de los ejercicios de 2015 a 2017 y al Impuesto sobre el Valor añadido (IVA), 2ºT/2015 y 4ºT/2017.

2. El 22 de junio de 2020 se suscribieron actas de disconformidad, donde se proponía la regularización de determinadas rentas del IRPF del obligado tributario; rendimientos de la actividad económica de Comercio al por menor de tabaco, así como las ganancias patrimoniales procedentes de la transmisión de su negocio en el ejercicio 2017. Asimismo, y en relación al IVA, se concluyó que los datos declarados no se modificaban por lo siguiente:

«1. Se han descubierto ingresos no declarados, debido a la venta al por menor de tabaco, si bien no afectan a esta acta de IVA, al estar incluido en el Régimen especial de Recargo de Equivalencia.

2. En cuanto al resto de las operaciones por las que tributaba en el régimen general de IVA, la Inspección no modifica los datos declarados, al no haber observado elementos susceptibles de regularización».

3. No constando la comparecencia del obligado para la suscripción de ambas actas, ni tampoco la citación para ello, aquellas se calificaron de disconformidad, constando la notificación de las mismas al interesado en 30 de junio de 2020.

Síguenos en...

4.Finalmente, el procedimiento inspector concluyó con la notificación de acuerdos de liquidación el 1 de diciembre de 2020, no constando la presentación de alegaciones tras las actas de disconformidad por lo que se confirmó las regularizaciones propuestas en las mismas.

5.Por otra parte, el 7 de diciembre de 2020 se inició un procedimiento sancionador, como consecuencia de los hechos que dieron lugar a la regularización en concepto de IRPF, el cual finalizó el 19 de febrero de 2021 con resolución de imposición de las sanciones, por la infracción tributaria de dejar de ingresar la deuda que debiera resultar de una autoliquidación y por la de determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros, reguladas respectivamente en los artículos 191 y 195 LGT, considerándose al obligado tributario como responsable de las infracciones cometidas.

6.El obligado tributario interpuso reclamación económico-administrativa contras los anteriores acuerdos ante el TEARV, que fue desestimado por acuerdos de 16 de noviembre de 2022 (IRPF) y 22 de noviembre de 2022 (IVA).

7.Disconforme con las referidas resoluciones, el interesado interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó con el número 17/2023 ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que lo desestimó en sentencia de 25 de octubre de 2023 que, en lo aquí interesa, sostuvo, en lo concerniente a la falta de citación del interesado para la firma del acta de disconformidad, que «[...] según determina el acta de disconformidad que *Se comunicó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y apertura del trámite de audiencia previo a la firma del acta mediante comunicación notificada el día 04/06/2020, para que este alegara lo que conviniera a su derecho ( artículos 34.1.1) y 157.1 de la LGT y artículo 96 del RGAT).*

*No consta que se hayan presentado alegaciones o aportadas otras pruebas distintas a las puestas de manifiesto en el expediente...El obligado tributario no comparece para la firma de esta acta que regulariza su situación tributaria, con el valor probatorio previsto en el artículo 144 de la LGT . A esta acta se acompaña el preceptivo informe ampliatorio.*

La actora anuda a la falta de citación al recurrente para la firma del acta de disconformidad el pretender la administración obviar la extralimitación del plazo para finalizar el procedimiento inspector, y lo bien cierto es que no consta dicha circunstancia toda vez el procedimiento se inició el 31-5- 2019( debía finalizar el 30-11-2020) y la liquidación se notificó el 1-12-2020, y al dies ad quem ordinario debe añadirse 78 días, según viene previsto legalmente para los procedimientos que quedaron suspendido por la declaración del estado de alarma según RDL 463/2020, sin que se haya superado los 18 meses previstos legalmente» (sic).

En cuanto al cálculo del rendimiento neto de la actividad, la sentencia arguye que «[...] para el cálculo del rendimiento neto de la actividad la inspección atiende al rendimiento total del conjunto de mismo sus actividades económicas, agrupando todos los ingresos y gastos producidos por el obligado tributario, en un solo rendimiento neto total, sistema de caculo que es criticado por la recurrente que considera que debe calculase los rendimientos de cada actividad por separado (tabaco en expendedoría, libros y revistas y apuestas); la inspección razona este sistema de cálculo del rendimiento objetivo por la explotación del estanco propiedad de la recurrente diciendo que si lo calculara por separado , dado que los gastos fijos son necesarios para la realización de las tres actividades económicas, habría que imputarlos proporcionalmente a cada una de las actividades, cualquiera que fuese la regla empleada, desglosando todos los ingresos y gastos de cada una y, una vez obtenidos los rendimientos netos individualmente, integrar los resultados individuales de cada uno de los rendimientos netos, para obtener el rendimiento neto total de sus actividades económicas, lo que produciría el mismo resultado, argumento que a criterio de esta Sala resulta admisible, máxime cuando la recurrente no prueba que dicho sistema desvirtúa el rendimiento real de dicha actividad» (sic).

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

### **TERCERO.- Marco jurídico.**

A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar los artículos (i) 183 y 180 del Real Decreto 1065/2007, 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 (RGAIT) con relación al artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); (ii) Indevida aplicación de los artículos 101.1, 102.2 y 153.1c) de la LGT, así como de los artículos 164.5 RGAIT y 97 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de

modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) todos ellos con relación al artículo 217.1.e) LGT.

**CUARTO.-** *Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.*

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de las siguientes cuestiones:

1. Identificar, en el desarrollo del procedimiento inspector, la naturaleza de los efectos que se derivan de la falta de notificación de emplazamiento para la firma de las actas tributarias, determinando si tal omisión es un defecto de nulidad de pleno derecho en todo caso o, por el contrario, se trata de un defecto que sólo tendría eficacia anulatoria de las actuaciones cuando se pudiera considerar que la conducta se ha realizado con el fin de evitar la superación del plazo máximo para el desarrollo del procedimiento inspector.

2. Determinar, a los efectos de la regularización en materia de IRPF como consecuencia de un procedimiento inspector, si, necesariamente, debe determinarse el rendimiento neto reducido de forma diferenciada por cada una de las actividad económicas desarrolladas por el contribuyente, imputando, de esta forma, a cada actividad sus correspondientes ingresos y gastos, o por el contrario, puede determinarse un único rendimiento neto reducido mediante la imputación de la totalidad de los ingresos y gastos a una sólo de las actividades económicas realizadas.

**QUINTO.-** *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

La cuestión presenta interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, porque en la sentencia se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA].

Por ello, se hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho ( artículos 9.3 y 14 CE).

**SEXTO.-** *Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son los artículos (i) 183 y 180 del Real Decreto 1065/2007, 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 (RGAIT) con relación al artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); (ii) Indevida aplicación de los artículos 101.1, 102.2 y 153.1c) de la LGT, así como de los artículos 164.5 RGAIT y 97 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) todos ellos con relación al artículo 217.1.e) LGT.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

**SÉPTIMO.-** *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

**OCTAVO.-** *Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

Síguenos en...



**LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:**

**1º)** Admitir el recurso de casación nº 178/2024, preparado por la representación procesal de don Cristobal, contra la sentencia dictada el 25 de octubre de 2023 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso n.º 17/2023.

**2º)** Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

*1. Identificar, en el desarrollo del procedimiento inspector, la naturaleza de los efectos que se derivan de la falta de notificación de emplazamiento para la firma de las actas tributarias, determinando si tal omisión es un defecto de nulidad de pleno derecho en todo caso o, por el contrario, se trata de un defecto que sólo tendría eficacia anulatoria de las actuaciones cuando se pudiera considerar que la conducta se ha realizado con el fin de evitar la superación del plazo máximo para el desarrollo del procedimiento inspector.*

*2. Determinar, a los efectos de la regularización en materia de IRPF como consecuencia de un procedimiento inspector, si, necesariamente, debe determinarse el rendimiento neto reducido de forma diferenciada por cada una de las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, imputando, de esta forma, a cada actividad sus correspondientes ingresos y gastos, o por el contrario, puede determinarse un único rendimiento neto reducido mediante la imputación de la totalidad de los ingresos y gastos a una sólo de las actividades económicas realizadas.*

**3º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos (i) 183 y 180 del Real Decreto 1065/2007, 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 (RGAIT) con relación al artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); (ii) Indevida aplicación de los artículos 101.1, 102.2 y 153.1c) de la LGT, así como de los artículos 164.5 RGAIT, así como del artículo 97 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) todos ellos con relación al artículo 217.1.e) LGT.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

**4º)** Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

**5º)** Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

**6º)** Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme ( artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

