

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ081281

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 312/2021, de 4 de marzo de 2021

Sala de lo Contencioso

Rec. n.º 3906/2019

**SUMARIO:**

**Procedimiento de gestión tributaria. Procedimiento de comprobación limitada. Ampliación del alcance de las actuaciones con la notificación de una segunda propuesta de liquidación y apertura de un nuevo trámite de alegaciones.** La parte recurrente denuncia que la sentencia impugnada vulnera los arts.137 LGT y 164 RGAT, por no «valorar la procedencia y corrección a derecho de la ampliación del alcance acordada», limitándose a darle carta de naturaleza con plenitud de efectos, aun cuando la ampliación se realiza prescindiendo de los requisitos que el legislador establece para salvaguardar los derechos de los contribuyentes y evitar su indefensión. El Abogado del Estado propugna como doctrina correcta que la ampliación por parte de la Administración tributaria del alcance de sus actuaciones con la notificación de una segunda propuesta de liquidación y apertura de un nuevo trámite de alegaciones, antes de que hubiera concluido el procedimiento de comprobación limitada abierto para otro objeto no es contraria a los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT, salvo que se haya ocasionado indefensión material o se pruebe la finalidad de soslayar el efecto preclusivo del artículo 140 LGT. La Sala se remite entre otras, a su STS de 26 de noviembre de 2020 recurso n.º 1072/2019 (NFJ079992) y responde a la cuestión planteada que realizada una comprobación limitada sobre un determinado tributo y ejercicio impositivo, la cual finalizó sin regularización de la cuota, no puede iniciarse con posterioridad otro procedimiento de comprobación limitada respecto del mismo tributo y periodo, para solicitar documentación distinta a la que fue requerida en el primer procedimiento, sin que existan nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración o que ésta no pudiera haber solicitado a la contribuyente en la primera comprobación realizada. La sentencia recurrida parte de que se ha vulnerado el art. 164 RGAT relativo a la tramitación del procedimiento de comprobación limitada y considera la Sala que la vulneración de los límites del alcance de la comprobación limitada no es un mero defecto procedimental no invalidante, sino que supone una alteración del alcance que el legislador ha previsto para este procedimiento, y en consecuencia produce indefensión al recurrente, en tanto la delimitación del alcance de la comprobación limitada crea en el ciudadano sometido al procedimiento un derecho reaccional a que no se rebase el ámbito del mismo, a partir de un determinado momento que el Reglamento ha establecido. [Vid. ATS de 16 de enero de 2020, recurso n.º 3906/2019 (NFJ076086) STSJ de la Región de Murcia de 21 de marzo de 2019, recurso n.º 544/2016 (NFJ076087) que se casa y anula]

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34, 136 a 140, 183, 179, 191 y 195.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 163 a 165.

**PONENTE:***Don Jose Diaz Delgado*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don ISAAC MERINO JARA

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 312/2021

Fecha de sentencia: 04/03/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3906/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 02/03/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3906/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 312/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. José Díaz Delgado,

D. Ángel Aguallo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 4 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres./Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 3906/2019 , interpuesto por el procurador don José Augusto Hernández Foulquié, en representación de la mercantil Serrano y Asociados Urbanistas, S.L., presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 21 de marzo de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso nº 544/2016.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 23 de mayo de 2019, habiendo comparecido todas las partes, recurrente -Serrano y Asociados Urbanistas, S.L-, y recurrida -Administración General del Estado-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Resolución recurrida en casación.

Es objeto del presente recurso contra la sentencia dictada el 21 de marzo de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso nº 544/2016.

#### **Segundo.**

Auto de admisión del recurso de casación.

La sección primera, por auto de fecha 6 de enero de 2020, acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA 3906/2019, preparado por el Procurador don José Augusto Hernández Foulquié, en representación de la mercantil Serrano y Asociados Urbanistas, S.L., contra la sentencia dictada el 21 de marzo de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso nº 544/2016.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar si, para garantizar los derechos del contribuyente que le reconocen los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT , la Administración tributaria puede ampliar el alcance de sus actuaciones con la notificación de una segunda propuesta de liquidación y apertura de un nuevo trámite de alegaciones, antes de que hubiera concluido el procedimiento de comprobación limitada abierto para otro objeto.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 137.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como el artículo 164.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en relación con los artículos 34.1.ñ) y 140.1 del primero de los textos citados.

#### **Tercero.**

Interposición del recurso de casación.

Don Alberto Hidalgo Martínez, Procurador de los Tribunales y en nombre y representación de la mercantil Serrano y Asociados Urbanistas S.L., formalizó la interposición del presente recurso por escrito de fecha 10 de febrero de 2020 en el que terminó suplicando que "se dicte sentencia por la que, anulando y casando la Sentencia recurrida, se estime plenamente este recurso en los términos interesados".

El Abogado del Estado por escrito de fecha 5 de junio de 2020, suplica a la sala que "teniendo por formulada oposición al recurso de casación, previos los trámites oportunos, se dicte sentencia por la que se fije doctrina en los términos interesados en el anterior apartado tercero y desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

#### **Cuarto.**

Señalamiento para votación y fallo.

Concluido el proceso, la Sala no consideró necesaria la celebración de vista pública, señalándose para la deliberación, votación y fallo del recurso la audiencia del día 2 de marzo de 2021, fecha en la que, telemáticamente, se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Antecedentes de hecho y sentencia de instancia.

1º) El 8 de noviembre de 2013, Serrano y Asociados Urbanistas, S.L., recibió notificación de la Administración tributaria iniciando un procedimiento de comprobación limitada en relación con el IVA, ejercicio 2010. En el acuerdo de inicio de fecha 7 de noviembre de 2013 se afirma que el procedimiento tiene por objeto "contrastar que los datos que figuran en su Libro Registro de facturas recibidas han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dichos libros".

2º) El 26 de febrero de 2014, se notificó propuesta de liquidación provisional con apertura del trámite de puesta de manifiesto del expediente al objeto de que pudiera efectuar las alegaciones y aportar los documentos que tuviera por conveniente, lo que se produjo el 6 de marzo siguiente, alegando la falta de competencia objetiva del órgano gestor para llevar a cabo la comprobación.

3º) El 21 de marzo de 2014, la oficina gestora amplió el alcance del procedimiento de comprobación limitada iniciado, dictando una nueva propuesta de liquidación y acordando la apertura de un nuevo trámite de alegaciones. Las actuaciones pasaron, así, a comprender también la verificación de "si se cumplen los requisitos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes y de bienes de inversión así como comprobar si se cumplen los requisitos formales en relación con esas mismas deducciones".

4º) El 3 de abril de 2014 se notificó la liquidación provisional.

Para la parte recurrente esa forma de actuar por parte de la Administración tributaria, ampliando el alcance del procedimiento de comprobación, infringe el art. 137 LGT en relación con el art. 164 RGIT.

La Sala de instancia desestima esa pretensión sobre la base de las siguientes consideraciones que se contienen en el Fundamento Quinto de la sentencia:

"QUINTO.- Alega en primer lugar la parte actora la vulneración del art. 137 de la LGT en relación con el art. 164 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por haberse extralimitado la Oficina de Gestión en su actuación, al ir más allá de la mera comprobación de si los datos declarados constan en los registros y documentos exhibidos, según el alcance del procedimiento de comprobación limitada que había iniciado mediante acuerdo de 8 de noviembre de 2013. Dicha alegación debe rechazarse. Es cierto que el procedimiento de comprobación limitada iniciado mediante acuerdo de 7/11/2013 circunscribía el alcance a contrastar que los datos que figuran en su Libro Registro de facturas recibidas han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dichos Libros; y realizó una propuesta de resolución concediendo trámite de audiencia. El recurrente, ante ese acuerdo que iniciaba el procedimiento de gestión, efectuó alegaciones el 6/03/2014 alegando la falta de competencia objetiva de la Oficina de Gestión para valorar las pruebas contables en un procedimiento de comprobación limitada de carácter abreviado. A continuación, la propia Oficina Gestora dicta, el 21 de marzo de 2014, una nueva propuesta de resolución y trámite de alegaciones ampliando el alcance del procedimiento, y, además de lo anteriormente señalado, añadía que iba a comprobar si se cumplen los requisitos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes y de bienes de inversión así como comprobar si se cumplen los requisitos formales en las deducciones practicadas en concepto de cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes y de bienes de inversión. Esta nueva propuesta de resolución con ampliación es notificada a la recurrente poniendo a su disposición en la Oficina durante diez días hábiles el expediente administrativo para que pudiera alegar lo que estimara conveniente. Por tanto, entendemos que no se ha producido indefensión alguna. El art. 164.1 del RD 1065/2007 establece textualmente: "Con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria podrá acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario", lo que en este caso así se hizo, comunicándolo a la entidad actora tal y como lo prevé el mencionado artículo, subsanando por tanto, el defecto en el que había incurrido, y sin que en ningún momento se haya producido una ausencia total y absoluta de procedimiento o la utilización de un procedimiento inadecuado que podría suponer la nulidad del art. 62 de la Ley 30/92. El Órgano de Gestión podría haber acordado la anulación de la propuesta y el inicio de un nuevo procedimiento de comprobación limitada manifestando el alcance ampliado, en el plazo de prescripción. Pero, puesto que se le notificó el alcance que iba a tener el procedimiento de comprobación limitada y se le concedió el trámite de audiencia, pudiendo la interesada

efectuar las alegaciones que tuvo por oportuno, entendemos que no cabe hablar de nulidad. El Tribunal Supremo, entre otras en sentencia de 25-10-2012, señala que la teoría de la nulidad de los actos administrativos ha de aplicarse con parsimonia, siendo necesario ponderar siempre el efecto que produjo la causa determinante de la invalidez y las consecuencias distintas que se hubieran seguido del correcto procedimiento rector de las actuaciones, añadiendo que al vicio de forma o de procedimiento, con carácter general, no se le reconoce virtud anulatoria salvo cuando el acto carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin o cuando este tenga carácter esencial o se produzca una situación de indefensión, lo que aquí no ha ocurrido. A lo anterior hemos de añadir que la cita que la parte actora realiza en su demanda de la resolución de 15/12/2015 del TEAC, no es aplicable al presente supuesto puesto que en aquel caso al que se refiere la resolución transcrita en la demanda, el alcance y comunicación de las actuaciones de comprobación limitada nunca se había ampliado con audiencia previa del interesado, y por ello, al no proceder a la modificación de dicho alcance en los términos previstos en el art. 164.1 ya citado, es por lo que apreció un defecto procedimental trascendente que invalidaba la liquidación provisional dictada y ordenaba retrotraer las actuaciones para que se dictara acuerdo en el que de forma motivada se ampliara el alcance de las actuaciones".

## **Segundo.**

Posiciones de las partes.

El recurrente detalla las normas que considera infringidas y trata de justificar, fundamentalmente, que la modificación del alcance de las actuaciones le privó de la fase de instrucción del procedimiento, causándole indefensión.

Frente a dichas alegaciones el Abogado del Estado mantiene que ni la Sala de instancia, ni el TEAR han cometido infracción alguna al confirmar la liquidación, por los fundamentos que constan en sus respectivas resoluciones que deben tenerse aquí por reproducidos.

El art. 34. 1 letra ñ) LGT reconoce el "derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley".

El precepto garantiza el derecho a ser informado del "alcance" de las actuaciones, alcance que puede ser, según las normas de desarrollo del procedimiento inspector contenidas en los artículos 177 y siguientes RGIT, general o parcial, siendo general cuando afecta a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación, y parcial en otro caso (o cuando así lo establece el reglamento).

La posibilidad de que las actuaciones tengan alcance general o parcial puede darse tanto en el procedimiento inspector, al que expresamente se refieren los art. 177 y siguientes RGIT, como en el procedimiento de comprobación limitada, pues en este último procedimiento, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 136.1 LGT "la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria", sin que de ello se deriva limitación al alcance, aunque sí que están limitadas las actuaciones que puede llevar a cabo el órgano gestor, como resulta de los apartados 2 y 3 del propio art. 136 LGT.

El art. 34.1.ñ) LGT reconoce el derecho a ser informado del alcance de las actuaciones al tiempo de iniciarse las mismas pero no impide que dicho alcance pueda ser posteriormente modificado, si bien, el propio contenido de este derecho impone que la modificación sea comunicada al obligado tributario.

Esa posibilidad de modificar el alcance de las actuaciones después de iniciado el procedimiento, posibilidad que no está prohibida por el art. 34.1.ñ) LGT aunque debe respetar su contenido, se ha incorporado expresamente a los preceptos reglamentarios que regulan el procedimiento de comprobación limitada ( art. 164 RGIT) y el procedimiento de inspección ( art. 178 RGIT).

Limitándonos ya al procedimiento de comprobación limitada, el art. 137.2 LGT viene a reproducir el contenido del art. 34.1.ñ) LGT, añadiendo la posibilidad de que el procedimiento se inicie mediante propuesta de resolución.

"(...)

2. El inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta."

El art. 138 LGT preserva el derecho del obligado tributario a ser oído, declarando que "con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración tributaria deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho."

Lo trascendente, parra la recurrida, es que exista un trámite de audiencia, trámite esencial de la instrucción del procedimiento, para que el interesado pueda efectuar alegaciones y aportar documentos.

El art. 164 RGIT relativo a la tramitación del procedimiento de comprobación limitada, dispone:

"1. Con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria podrá acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario.

(...)

4. Con carácter previo a la resolución, la Administración deberá notificar al obligado tributario la propuesta de resolución o de liquidación para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho.

Se podrá prescindir del trámite de alegaciones cuando la resolución contenga manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada.

5. En relación con cada obligación tributaria objeto del procedimiento podrá dictarse una única resolución respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos periodos impositivos o de liquidación comprobados."

Reconoce el Abogado del Estado en su escrito de oposición que en el presente caso, la actuación de la Administración tributaria no se ha ajustado al tenor literal del art. 164 RGIT pues se ha producido una primera propuesta de resolución que posteriormente fue dejada sin efecto, dando lugar a una segunda propuesta en la que se amplía el alcance del procedimiento.

Sin embargo sostiene que esa forma de proceder no resulta contraria a derecho porque nada impide a la Administración modificar una previa propuesta de resolución si considera que la primera es errónea, sin perjuicio, claro está, del preceptivo nuevo trámite de audiencia. La propuesta de resolución no constituye un acto propio que impida su posterior modificación, respetando los derechos del obligado tributario y los plazos del procedimiento.

Y, en el presente caso, se notifica una segunda propuesta a la que se incorpora una modificación del alcance del procedimiento, concediendo a continuación el correspondiente trámite de audiencia, por lo que la infracción del art. 164 RGIT solamente se daría si limitamos la instrucción del procedimiento en el sentido de que únicamente pueda existir una única propuesta de resolución y una única oportunidad de modificar el alcance de las actuaciones.

De todos modos, a juicio de la recurrida, si se concluye que ha existido una irregularidad en el procedimiento, la misma debe calificarse de irregularidad no invalidante ( art. 63.2 LRLPAC; art. 48.2 LPAC), reiterando la conclusión a la que ha llegado la Sala de instancia, pues de la misma no se ha derivado indefensión material para el obligado tributario que no tuvo dificultad alguna en comprender el nuevo alcance de las actuaciones y al que se concedió el trámite de audiencia en los términos prescritos por las normas aplicables al procedimiento.

El escrito de interposición centra sus ataques a la actuación administrativa desde una perspectiva muy similar pues se declara en el mismo que " la Administración tributaria ha prescindido absolutamente de la fase de instrucción en relación con la nueva cuestión" y ello "ha determinado la imposibilidad de realizar un debate contradictorio sobre la prueba aportada" de manera que " esa situación ha causado una notable indefensión al recurrente al que se le priva de haber podido conocer, con carácter previo a la notificación de la propuesta de liquidación, el alcance completo del procedimiento con el objeto de aportar los elementos que estimara necesario", sin que pueda subsanarse por la concesión de un nuevo trámite de audiencia porque "supondría tanto como considerar como absolutamente prescindible o innecesaria la instrucción o tramitación de los procedimientos de comprobación limitada, lo que implicaría una desnaturalización de este tipo de procedimientos."

El Abogado del Estado no comparte que se haya prescindido de la instrucción del procedimiento ya que los artículos 138 LGT y 164 RGIT no establecen trámites adicionales al de audiencia que se hayan omitido por parte de la Administración tributaria.

Al margen de lo anterior, el auto de admisión del recurso incluye en el razonamiento tercero la siguiente consideración:

"5. Resulta relevante a estos efectos citar, además, el artículo 140 LGT, que, bajo el título <<Efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada>>, prohíbe en su apartado 1 una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada."

Lo primero que debemos destacar es que el debate en la instancia fue totalmente ajeno a las posibles implicaciones derivadas del art. 140 LGT, sin que ninguna de las partes se refiriese al mismo, como tampoco lo hizo la sentencia.

En el escrito de interposición se reproduce y cita como infringido el art. 140 LGT y se alude al efecto preclusivo derivado del mismo, si bien, en cuanto a la justificación de la infracción del precepto solamente hemos encontrado las siguientes alusiones (pág. 8 del escrito de interposición):

"Por ello, para haber actuado conforme a derecho, en el presente caso la Administración tributaria una vez comunicado que el alcance del procedimiento de comprobación limitada se circunscribe a una análisis de los

requisitos formales y notificado al contribuyente el apertura del trámite de alegaciones (lo que le impedía poder ampliar el alcance del procedimiento), lo que tenía que haber hecho, era dictar un acuerdo de resolución del procedimiento para hacer constar que, de conformidad con la documentación aportada, el contribuyente cumplía con los referidos requisitos formales (resolución que, al desplegar efectos preclusivos hubiera impedido a la Administración realizar una nueva regularización en relación con el objeto, con las salvedades antes puesta de manifiesto).

Y posteriormente, en el caso de que así lo considerase oportuno, iniciar un nuevo procedimiento de comprobación limitada con el objeto de constatar el cumplimiento de los requisitos materiales, mediante la notificación del correspondiente requerimiento o comunicación (y no, directamente, mediante la notificación de una propuesta de liquidación) para solicitar del recurrente la documentación o información que estimase necesaria a estos efectos y darle a éste la oportunidad de justificar su derecho."

Sostiene el Abogado del Estado que las alegaciones del recurrente reflejan que efectivamente el alcance del procedimiento se ampliaba efectivamente desde la simple comprobación formal a la comprobación del cumplimiento de los requisitos materiales de la deducción.

Si es así, esto es, si se trata de dos elementos distintos de la misma obligación tributaria, habrá de admitirse que la Administración tributaria podría haber dictado una primera liquidación provisional en relación con lo que resultará del examen de los requisitos formales (o declarar que no procede dictar declaración) y, posteriormente, por no existir preclusión, iniciar un segundo procedimiento para comprobar el cumplimiento de los requisitos materiales.

Así lo admite el recurrente y por ello considera la recurrida que no puede invocarse el art.140 LGT como precepto infringido pues el hecho de haber ampliado el alcance del procedimiento no obedecería a un intento de impedir que se produjera la preclusión.

Dicho de otro modo, atendiendo a la doctrina de la Sala sobre los efectos del art. 140 LGT, una actuación administrativa como la que se ha producido en el presente caso sería censurable si con ella la Administración tributaria tratara de eludir esos efectos, corrigiendo de manera fraudulenta los defectos del procedimiento para desarrollar actuaciones o examinar elementos de la obligación tributaria que ya no podrían comprobarse con posterioridad.

Como se ha dicho ese debate no se produjo en la instancia y tampoco el recurrente ha acreditado, ni siquiera invocado, que existiera una intención por parte de la Administración tributaria de orillar la aplicación del art. 140 LGT, lo que impide que pueda considerarse infringido este precepto.

Finalmente el Abogado del Estado propugna como doctrina correcta la siguiente:

La ampliación por parte de la Administración tributaria del alcance de sus actuaciones con la notificación de una segunda propuesta de liquidación y apertura de un nuevo trámite de alegaciones, antes de que hubiera concluido el procedimiento de comprobación limitada abierto para otro objeto no es contraria a los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT, salvo que se haya ocasionado indefensión material o se pruebe la finalidad de soslayar el efecto preclusivo del artículo 140 LGT.

### Tercero.

Doctrina jurisprudencial de la Sala sobre la interpretación del artículo 140.1 LGT .

Hemos dicho, entre otras, en la sentencia de 26 de noviembre de 2020 número 1612/2020, recaída en el recurso núm. 1072/2019 lo siguiente:

"SEGUNDO.-

1. Para resolver la cuestión casacional objetiva planteada en el auto de admisión, debemos traer a colación el artículo 140 LGT , que dispone lo siguiente:

" Artículo 140. Efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada.

1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

2. Los hechos y los elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante haya prestado conformidad

expresan no podrán ser impugnados salvo que pruebe que incurrió en error de hecho".

2. Resulta interesante recordar lo que declaramos en la sentencia de 22 de septiembre de 2014 (RCA 4336/2012 ), en relación con la interpretación del art. 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , que aparece incluido dentro de la regulación del procedimiento de comprobación limitada, sentencia que

confirmaba la imposibilidad de la Inspección de regularizar elementos tributarios que ya habían sido previamente comprobados por la Administración Tributaria.

Dicha sentencia estableció la siguiente doctrina:

"La cuestión se reduce, por tanto, a la interpretación de este último inciso del artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003 . Y en este punto, hemos de precisar ya que compartimos el desenlace que alcanza la Audiencia Nacional en la sentencia objeto de este recurso de casación.

La comprobación limitada, disciplinada en los artículos 136 a 140 de la Ley General Tributaria , es una modalidad de los procedimientos de gestión tributaria [ artículo 123.1.e)], para la realización de una de las funciones propias de la misma [ artículo 117.1.h)]. Su objetivo radica en comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria ( artículo 136.1), mediante (i) el examen de los datos que hayan sido consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones o en los justificantes presentados o que se requieran al efecto, o que estén en poder de la Administración tributaria y pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos de la misma no declarados o distintos de los declarados; (ii) el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial (excepto la contabilidad mercantil), así como de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos; y (iii) requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentran obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes ( artículo 136.2).

Iniciado y tramitado el procedimiento de comprobación limitada (con arreglo a lo dispuesto en los artículos 137 y 138, respectivamente), puede concluir por resolución expresa, caducidad o el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada ( artículo 139.1). Si termina por resolución expresa, ésta debe contener, al menos, (i) la obligación tributaria o los elementos de la misma y el ámbito temporal objeto de comprobación; (ii) la especificación de las concretas actuaciones realizadas; (iii) la relación de hechos y fundamentos de derecho que la motiven, y la liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación ( artículo 139.2).

A la vista de esta disciplina alcanza todo su sentido la prohibición contenida en el artículo 140.1, vedando a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, "salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución".

Es designio, pues, del legislador que lo comprobado (o inspeccionado) limitadamente, y que ha dado lugar a una liquidación provisional, no pueda ser objeto de nueva regularización [para las inspecciones limitadas o parciales y sus liquidaciones provisionales, véanse los artículos 141.h) y 148], con la excepción expresada de que se obtengan nuevos hechos en actuaciones distintas de las que fueron objeto de la comprobación limitada. Este concepto, el de "actuaciones distintas", sólo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante, en lo que ahora interesa, el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración. Es decir, el objeto es "los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria" y el medio es el "examen de los datos" consignados por los obligados o a disposición de la Administración. Siendo así, lleva toda la razón la Sala de instancia cuando, en el segundo fundamento jurídico de su sentencia (antepenúltimo párrafo), afirma que el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional".

Y, en efecto, como los propias jueces a quo subrayan, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel ( artículo 9.3 ) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos.

Carece de relevancia a estos efectos el alegato del abogado del Estado que pone el acento en el hecho de que la comprobación limitada realizada inicialmente en relación con los ejercicios 2003 y 2004 fue llevada a cabo por los órganos de gestión, mientras que la actuación posterior, de la que derivaron los actos anulados por la sentencia recurrida, se practicó por la Inspección de los Tributos, pues, por definición, la comprobación limitada es un procedimiento desarrollado por y ante los órganos de gestión mientras que el de inspección es competencia propia de aquélla, sin que el artículo 140.1, al impedir una posterior regularización, discrimine entre los órganos de gestión y de inspección, refiriéndose sin más a la Administración tributaria.



Téngase en cuenta, además, que el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003 ha venido a suplir el vacío de que adolecía el artículo 123 de la Ley homónima de 1963, que nuestra jurisprudencia intentó colmar apelando al principio de íntegra regularización de la situación tributaria del obligado, tanto en las actuaciones generales como en las de alcance parcial o limitado, debiendo atenderse, en este segundo caso, a los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación [ sentencias de 26 de enero de 2012 (casación 5631/08, FJ 3º) y 10 de diciembre de 2012 (casación 1915/11 , FJ 3º)]. Esta ratio decidendi está también presente en la sentencia de 28 de noviembre de 2013 (casación 6329/11 , FJ 3º), en la que la legitimidad de las ulteriores actuaciones de inspección se sustentó en que afectaron a elementos y datos que no habían sido objeto de un previo procedimiento de comprobación limitada".

Esta doctrina se ha visto ratificada y confirmada por sentencias posteriores, entre otras, de 12 de marzo de 2015 (RCA 696/2014 ), que sostiene:

"Esta interpretación además concuerda con la actual regulación del procedimiento de comprobación limitada, que contempla los artículos 137 y siguientes de la Ley General Tributaria , cuyo art. 140.1 veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria o elementos de la misma e idéntico ámbito temporal salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución.

(...) En definitiva, hay que entender que la intervención de la Inspección en casos como el litigioso sólo es posible antes de la resolución expresa, si se inicia un procedimiento de comprobación de efectos de la práctica de la liquidación definitiva, pero no una vez emitida por el órgano de gestión". (FJ 3º)

Y también en la sentencia 3 de febrero de 2016 (RCA 4140/2014 ), que avala la fundamentación de la sentencia recurrida y veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, de tal manera, que no se puede admitir que la Administración utilice la vía de la liquidación definitiva para modificar la provisional en extremos estrictamente jurídicos y derivados de hechos ya conocidos al dictarse la liquidación provisional.

Declara la STS de 15 de junio de 2017 (RCA 3502/2015 ) que el Tribunal Supremo en la interpretación del citado art. 140.1, sostiene que "para el supuesto que desde un primer momento, la totalidad de los datos sobre la declaración, en el presente caso del Impuesto sobre sucesiones, estuviesen a disposición de la Administración tributaria, no cabe "ex novo" apreciar "nuevos hechos o circunstancias" en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo, y en consecuencia no puede hablarse de "novedad", que haya resultado de su apreciación en actuación inspectora posterior.

Así, en el caso analizado las "actuaciones" posteriores, no son distintas de las "realizadas y especificadas" por los órganos de gestión, pues ambas se refieren al concepto Impuesto sobre sucesiones y la reducción del 99% por adquisición de negocio, es decir, la Administración en el ámbito de sus actuaciones: Gestión e Inspección, se refirió siempre a los mismos bienes y conceptos, disponiendo de idéntica información en ambos casos. No puede admitirse ahora que, la Administración habiendo dispuesto desde el primer momento de toda la información facilitada por el sujeto pasivo, proceda vía actuación de la Inspección a regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, y a documentos que ya obraban en su poder desde el momento de la declaración y que fueron o pudieron ser comprobados en vía de gestión...".

En definitiva, se "veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, de tal manera, que, no se puede admitir, que la Administración utilice la vía de la liquidación definitiva para modificar la provisional en extremos estrictamente jurídicos y derivados de hechos ya conocidos al dictarse la liquidación provisional".

3. La aplicación de la doctrina expuesta al caso que se enjuicia nos ha de llevar a concluir la vulneración del 140.1 LGT examinado.

Ya se ha expuesto que se iniciaron unas actuaciones de comprobación limitada, junio de 2011, por el Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"] (ejercicio 2010, cuarto trimestre), en las que se requirió al comprobado la aportación de libros registros de facturas expedidas, recibidas y de bienes de inversión, con el objeto de constatar si los datos que figuraban en tales libros coincidían o no con los que figuraban en la autoliquidación, así como para comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos solicitados a la vista de dichos libros.

El alcance de la comprobación era el siguiente:

"Contrastar que los datos que figuran en los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido han sido transcritos correctamente en autoliquidación, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos que sean solicitados a la vista de dichos libros".

Constatada tal concordancia, se ordena la devolución solicitada por la hoy recurrente, sin practicar regularización alguna, y se comunica la finalización del procedimiento de comprobación limitada, precisando que no podrá ser objeto de una nueva regularización con el mismo alcance de la comprobación entonces realizada.

Posteriormente, en julio de 2013, la Administración acuerda el inicio de nuevas actuaciones de comprobación limitada, por el mismo concepto impositivo, IVA, y ejercicio 2010, cuarto trimestre, entre otros, en el que el alcance de la comprobación es el siguiente:

"Contrastar que los datos que figuran en los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido han sido transcritos correctamente en autoliquidación, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos que sean solicitados a la vista de dichos libros.

Verificar, para una muestra de cuotas soportadas, que el sujeto pasivo está en posesión de los documentos justificativos y que estos cumplen los requisitos formales para su deducción".

En el seno de este segundo procedimiento de comprobación limitada, con fecha 14 de enero de 2014 se requiere a la obligada tributaria una documentación distinta de la que había sido solicitada en el primer procedimiento.

Sostiene el abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso que el primer procedimiento de comprobación limitada tuvo por objeto comprobar el cumplimiento de los requisitos formales del artículo 97 LIVA en una solicitud de devolución del impuesto, mientras que el segundo procedimiento de comprobación limitada tuvo por objeto la comprobación de los requisitos sustantivos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas del IVA soportadas en operaciones interiores corrientes y/o con bienes de inversión y la compensación de cuotas de periodos anteriores, etc.. siendo el carácter meramente formal de la primera comprobación lo que "justifica" que pueda iniciarse dos años después un segundo procedimiento de comprobación de carácter sustantivo.

Por tanto, justifica la realización de dos procedimientos de comprobación limitada sobre el mismo sujeto, impuesto y ejercicio en que al ser la primera una comprobación "meramente formal", permite iniciar posteriormente -dos años después- una comprobación de los requisitos sustantivos para la devolución del impuesto.

Esta interpretación no puede ser compartida por la Sala, por las siguientes razones.

3.1. Lo que se prohíbe a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación, como ocurre en el caso examinado, es efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, "salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución", siendo así que este concepto de "actuaciones distintas", sólo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración.

Es decir, tal y como se ha expuesto, el objeto es "los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria" y el medio es el "examen de los datos" consignados por los obligados o a disposición de la Administración. Siendo ello así, el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional".

3.2. Este principio de no segunda revisión sobre lo comprobado lo que pretende es ser una garantía para el administrado precisamente en los términos que recoge este artículo 140 LGT, siendo las únicas excepciones las que el propio precepto incluye, a saber, "salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución".

3.3. En el caso analizado las "actuaciones" posteriores realizadas en el segundo procedimiento de comprobación limitada, no son distintas de las "realizadas" en el primer procedimiento, pues ambas se refieren al mismo concepto impositivo, IVA, y periodo, cuarto trimestre de 2010, y, en concreto a la deducción por cuotas del IVA soportadas, siendo lo relevante a los fines examinados que se inició un segundo procedimiento de comprobación limitada para solicitar documentación distinta a la que había sido requerida en el primer procedimiento, sin que existieran nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración, o que ésta no pudiera haber solicitado a la contribuyente en la primera comprobación.

En efecto, la documentación que le fue requerida a la obligada en fecha 14 de enero de 2014 en el seno del segundo procedimiento de comprobación, pudo haberle sido solicitada en la primera comprobación, de tal forma que si era "necesaria", como aduce el abogado del Estado, para la comprobación de las reales adquisiciones de bienes o servicios sujetas al IVA y para acreditar la afectación de la actividad, debió haber sido solicitada por la Administración en la primera comprobación cuyo concepto impositivo y periodo resultaba coincidente.

3.4. Es más, si la Administración en el primer procedimiento de comprobación se "autolimitó" a la realización de una comprobación meramente formal, como aduce el abogado del Estado, solicitando a la obligada, al amparo del artículo 136.1.c) LGT que le permite la realización de una actuación consistente en el "examen de los registros

y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos", la aportación de libros registros de facturas expedidas, recibidas y de bienes de inversión, con el objeto de constatar si los datos que figuraban en tales libros coincidían o no con los que figuraban en la autoliquidación, así como para comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos solicitados a la vista de dichos libros, esa "autolimitación" no puede justificar el inicio de un segundo procedimiento de comprobación por el mismo concepto impositivo y periodo para solicitar una documentación distinta, que pudo haber sido requerida con anterioridad, de forma que el motivo de que no obrara en poder de la Administración no es otro que no haber sido solicitada en el primer procedimiento de comprobación.

3.5. Por "nuevos hechos", a efectos de aplicar la excepción que prevé el artículo 140.1 LGT analizado, no pueden entenderse nuevos datos que resulten de una documentación solicitada con posterioridad en el segundo procedimiento de comprobación, pues, como se ha expuesto, no cabe un segundo procedimiento sobre el mismo sujeto pasivo, tributo y periodo si los datos que se pretenden comprobar ya pudieron haber sido examinados en el primero.

3.6. En suma, si la Administración pudo haber contado con toda la documentación necesaria para decidir sobre la deducción pretendida desde el primer procedimiento de comprobación limitada, no podía volver a regularizar en un segundo procedimiento de comprobación limitada, ya que no cabe "ex novo" apreciar "nuevos hechos o circunstancias" en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo y, en consecuencia, no puede hablarse de "novedad" que haya resultado de su apreciación en actuación de comprobación posterior.

3.7. Como se expone en la doctrina jurisprudencial referida, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución ( artículo 9.3 ) que contando la Administración con toda la documentación precisa para regularizar la obligación tributaria, o pudiendo haber contado con ella de haber sido requerida, se limite a su "albur" a comprobar algún elemento de la obligación tributaria, dictando resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional o, en su caso, manifestando que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación, como ocurrió en el caso examinado, para más adelante regularizar de nuevo por el mismo concepto impositivo y periodo, solicitando documentación distinta a la que fue requerida en el primero, sin que existan nuevos hechos o datos que la Administración no pudiera haber solicitado a la contribuyente en la primera comprobación realizada.

En último término, en relación con la cita de la sentencia de 28 de noviembre de 2013 (casación 6329/11 ), baste con señalar que la legitimidad de las ulteriores actuaciones de inspección recogida en dicha resolución se sustentó en que afectaron a elementos y datos que no habían sido objeto de un previo procedimiento de comprobación limitada, lo que difiere sustancialmente del caso ahora enjuiciado.

## **Tercero.**

Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"[...] Determinar si realizada una comprobación limitada sobre un determinado tributo y ejercicio impositivo, la cual finalizó sin regularización de la cuota, puede iniciarse con posterioridad otro procedimiento de comprobación limitada respecto del mismo tributo y periodo, para solicitar documentación distinta a la que fue requerida en el primer procedimiento, sin que existan nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración -o que ésta no pudiera haber solicitado a la contribuyente- en la primera comprobación realizada".

La respuesta a dicha cuestión debe ser que, realizada una comprobación limitada sobre un determinado tributo y ejercicio impositivo, la cual finalizó sin regularización de la cuota, no puede iniciarse con posterioridad otro procedimiento de comprobación limitada respecto del mismo tributo y periodo, para solicitar documentación distinta a la que fue requerida en el primer procedimiento, sin que existan nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración o que ésta no pudiera haber solicitado a la contribuyente en la primera comprobación realizada".

## **Cuarto.**

Resolución del recurso.

La sentencia recurrida parte de que se ha vulnerado el artículo 164 RGIT relativo a la tramitación del procedimiento de comprobación limitada, dispone:

"1. Con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria podrá acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario.

(...)

Sin embargo la sentencia sostiene que estamos ante un incumplimiento formal que no ha producido indefensión al recurrente, porque aunque el alcance de la comprobación limitada se limitó a "contrastar que los datos que figuran en su Libro Registro de facturas recibidas han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dichos libros". Aunque es cierto que con posterioridad a la notificación de la propuesta de liquidación provisional y cumplido el trámite de alegaciones .el 21 de marzo de 2014, la oficina gestora amplió el alcance del procedimiento de comprobación limitada iniciado, dictando una nueva propuesta de liquidación y acordando la apertura de un nuevo trámite de alegaciones. Las actuaciones pasaron, así, a comprender también la verificación de "si se cumplen los requisitos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes y de bienes de inversión así como comprobar si se cumplen los requisitos formales en relación con esas mismas deducciones".

Sin embargo la sala no comparte esta interpretación, pues es evidente que estamos ante un procedimiento de comprobación limitada que ha de tramitarse y resolverse con los límites establecidos en la normativa vigente, y la previsión de que la posible ampliación o modificación de su alcance se haga antes del trámite de alegaciones, hace que a partir de la propuesta de resolución, no pueda ya modificarse el mismo, sino que ha de resolverse dentro de sus límites, so pena de hacer ineficaz el precepto, todo ello sin perjuicio de que una vez terminado la Administración pudiera, de no haber prescrito, iniciar otras actuaciones de comprobación sobre hechos o elementos no incluidos en la primera comprobación, como se deriva de la jurisprudencia antes analizada a efectos de la preclusión de la comprobación limitada, establecida en el artículo 140.1 de la ley General Tributaria, o que el procedimiento terminara con la apertura de otro distinto, como el de inspección.

La vulneración de los límites del alcance de la comprobación limitada no es un mero defecto procedimental no invalidante, sino que supone una alteración del alcance que el legislador ha previsto para este procedimiento, y en consecuencia produce indefensión al recurrente, en tanto la delimitación del alcance de la comprobación limitada crea en el ciudadano sometido al procedimiento un derecho reaccional a que no se rebase el ámbito del mismo, a partir de un determinado momento que el Reglamento ha establecido.

En consecuencia procede estimar el presente recurso de casación, anular la sentencia recurrida y sustituirla por otra que estime el recurso contencioso- administrativo.

#### **Quinto.**

Fijación de doctrina legal.

Procede en consecuencia fijar como doctrina legal la siguiente:

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

#### **Sexto.**

Costas.

En materia de costas, cada parte soportará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, de conformidad con el art. 93.4 LJCA, al no apreciarse temeridad ni mala fe, sin que, por otra parte, procede hacer pronunciamiento alguno distinto a lo decidido sobre las mismas en la sentencia de instancia, en aplicación del art. 139.1 y 3 LJCA.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento quinto.

1.- Ha lugar al recurso de casación núm. 3906/2019, interpuesto por el procurador don José Augusto Hernández Foulquié, en representación de la mercantil Serrano y Asociados Urbanistas, S.L., contra la sentencia dictada el 21 de marzo de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso nº 544/2016.

2.- Estar en cuanto a las costas a lo dispuesto en el último fundamento jurídico.

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

Así se acuerda y firma.

D. José Antonio Montero Fernández

D. José Díaz Delgado D. Ángel Aguallo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente don José Díaz Delgado, lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.