

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091231

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de octubre de 2023

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 2581/2021

#### SUMARIO:

**Procedimiento de gestión. Procedimientos de gestión tributaria en la Ley 58/2003.** *Procedimiento de comprobación limitada. Obligación de adecuación del alcance de las actuaciones a la comprobación efectivamente realizada.* La primera cuestión que debe resolverse es la relativa a la falta de adecuación del alcance de las actuaciones a la comprobación efectivamente realizada.

Por el Tribunal se aprecia que, del tenor del alcance del procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante requerimiento, el mismo se limitaba a una actuación formal consistente en la comprobación de que el importe de «cuotas a compensar en períodos anteriores» coincidía con el saldo «a compensar en períodos posteriores», bien el declarado en la autoliquidación del período anterior, bien el comprobado por la Administración.

No se aprecia, por tanto, que el alcance, referido a comprobar la coincidencia del importe declarado en el período 1T/2014 con el saldo del período anterior, comprenda la realización de una actuación de carácter material correspondiente a la comprobación de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado que integran el saldo a compensar en períodos posteriores consignado como cuotas a compensar de períodos anteriores en la declaración del período 1T/2014.

En consecuencia, se debe estimar lo alegado por la contribuyente en este punto, puesto que la Administración tributaria se extralimitó del alcance del procedimiento al efectuar una comprobación material de las cuotas soportadas en períodos anteriores. *Efectos de la extralimitación del alcance de las actuaciones.* A la vista de lo anterior, procede determinar cuáles son los efectos de la extralimitación del alcance de las actuaciones.

El TEAC venía apreciando que el defecto señalado, extralimitación del alcance de las actuaciones, tenía carácter procedimental, lo que determinaba la anulación de las liquidaciones y la retroacción de las actuaciones para que se dictara un acuerdo en el que de forma motivada se ampliase el alcance y se notificase debidamente al obligado tributario.

No obstante, dicho criterio se ha modificado a la vista del contenido de la STS, de 4 de marzo de 2021 (NFJ081281). El defecto procedimental, sí invalidante, entiende el Tribunal que también se produce en un procedimiento que rebasa los límites del alcance inicialmente notificado al obligado tributario o posteriormente ampliado. En la referida sentencia, el Tribunal Supremo anula la liquidación sin ordenar la retroacción, lo que es coherente si advertimos, que la delimitación del alcance del procedimiento de comprobación se configura como un elemento sustantivo, y por ello la infracción del objeto del procedimiento es un defecto que trasciende lo formal o procedimental, de modo que no cabe su restauración a través de la retroacción de actuaciones.

El Alto Tribunal señala nuevamente en STS, de 3 de mayo de 2022 (NFJ086303) que la infracción del art. 164 del RD 1065/2007 (RGAT) no es un defecto formal o procedimental, sino una infracción sustantiva de la letra y el espíritu de la ley formal, e incardina la infracción cometida en el ámbito del art. 48.1 de la Ley 39/2015 (LPAC), esto es, la anulabilidad del acto.

Como señala anteriormente el Tribunal, el mismo defecto concurre en el que caso en que las actuaciones de comprobación exceden los límites del alcance inicialmente notificado. Así sucede en el presente caso, en el que la Administración tributaria se extralimitó al efectuar una comprobación material de las cuotas soportadas en períodos anteriores.

En consecuencia, procede la anulación total de la liquidación recurrida por el 1T/2014. En resoluciones anteriores, este Tribunal consideró que el defecto invalidante no afectaba a aquella parte de la liquidación que se adecuaba al alcance inicialmente comunicado o debidamente ampliado, de forma que únicamente se anulaba la liquidación en la parte de la misma que correspondía a regularizaciones que excedían de ese inicial alcance comunicado o debidamente ampliado. No obstante, a la vista de la mencionada STS de 3 de mayo de 2022 (NFJ086303), el TEAC debe cambiar su criterio, procediendo la anulación total de la liquidación, sin que sea necesario analizar las restantes cuestiones alegadas por la contribuyente. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34, 66 bis y 137.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 164.  
Ley 39/2015 (LPAC), art. 48.

En Madrid ..., se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha 17 de noviembre de 2020 (R.G: 08/9197/2017, 08/9198/2017, 08/9199/2017, 08/9219/2017, 08/11689/2017 y 08/11709/2017, acumuladas), por la que se desestiman reclamaciones interpuestas contra liquidaciones provisionales, de fecha 31 de julio de 2017, emitidas por la Oficina de Gestión Tributaria, de la Administración de MUNICIPIO\_1, de la Delegación Especial de Cataluña, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T/2014, 2T/2014, 3T/2014 y 4T/2014, y se estiman reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra acuerdos de imposición de sanción por infracción tributaria, emitidos por el mismo órgano, correspondientes a IVA, períodos 2T/2014 y 4T/2014.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

El día 09/04/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 14/01/2021 contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 11 de noviembre de 2020, mencionada en el encabezamiento.

#### Segundo.

Por la Oficina de Gestión Tributaria, de la Administración de MUNICIPIO\_1, de la Delegación Especial de Cataluña, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) se emitieron liquidaciones provisionales de fecha 21 de julio de 2017, correspondientes a IVA períodos 1T/2014, 2T/2014, 3T/2014 y 4T/2014, determinándose:

- *para el período 1T/2014, una cantidad a compensar de 850.192,25 euros, resultando en un incremento de 834.610,76 euros con respecto al saldo a compensar declarado;*
- *respecto del período 2T/2014, una cantidad a compensar de 860.952,34 euros, resultando en una minoración de 380.161,76 euros con respecto al saldo a compensar declarado;*
- *respecto del período 3T/2014, una cantidad a compensar de 865.685,49 euros, resultando en una minoración de 377.515,97 euros con respecto al saldo a compensar declarado;*
- *y respecto del período 4T/2014, una cantidad a compensar de 873.080,02 euros, resultando en una minoración de 386.633,05 euros con respecto al saldo a compensar declarado.*

Del tenor de las liquidaciones provisionales impugnadas se aprecia que la Administración Tributaria llevó a cabo regularización determinándose, entre otros extremos, el incremento de cuotas de IVA devengado en el período 1T/2014, así como la determinación, en el mismo período, de cuotas de IVA devengado correspondientes a adquisiciones intracomunitarias de bienes, como consecuencia de que -según la Administración Tributaria- el proveedor de la reclamante no optó por aplicar el régimen especial del margen de beneficio establecido para las obras de arte, habiéndose aplicado por dicho proveedor la exención correspondiente a una entrega intracomunitaria de bienes, no repercutiendo IVA en el Estado miembro de origen, ni haciendo mención a dicho régimen especial en la factura.

Asimismo, se procedió a minorar el IVA devengado en el 2T/2014, así como a minorar el IVA soportado en el período 4T/2014, respecto de derechos y suplidos correspondientes a un litigio derivado de la adquisición de obras de arte no afectas de manera total y exclusiva por el obligado tributario a la actividad realizada por dicho obligado.

Por otro lado, en las liquidaciones provisionales correspondientes a los períodos 1T/2014, 2T/2014, 3T/2014 y 4T/2014 se modifican los saldos a compensar de períodos anteriores declarados.

#### Tercero.

Contra las liquidaciones provisionales, de fecha 31 de julio de 2017, y los acuerdos de imposición de sanción, de fecha 9 de noviembre de 2017, emitidos por la Oficina de Gestión Tributaria, de la Administración de MUNICIPIO\_1, de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, se interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, el cual dictó resolución de fecha 17 de noviembre de 2020 (R.G: 08/9197/2017, 08/9198/2017, 08/9199/2017, 08/9219/2017, 08/11689/2017

y 08/11709/2017, acumuladas), desestimándose las reclamaciones interpuestas contra las liquidaciones provisionales, y estimándose las reclamaciones interpuestas contra los acuerdos de imposición de sanción.

Por su parte, en el Fundamento de Derecho Décimo de la resolución del TEAR de Cataluña de fecha 11 de noviembre de 2020 se establece lo siguiente:

*"DÉCIMO. En síntesis y para acabar, desestimamos las pretensiones de la interesada en sus reclamaciones 08/09197/2017, 08/09198/2017, 08/09199/2017 y 08/09219/2017, confirmando los acuerdos dictados y resolviendo las cuestiones controvertidas relacionadas con la compra de obras de arte con el siguiente resumen:*

- *Es conforme a derecho la comprobación y verificación sobre la cuantía y procedencia de cuotas compensadas que tienen su origen en operaciones sujetas a gravamen y realizadas en periodos anteriores al periodo impositivo sobre el que recaen las actuaciones comprobación limitada.*
- *Respecto a la compra de (...), regularizada en el 4T- 2012, siendo consentida y firme la misma, es conforme a derecho el ajuste que ello conlleva en el 1T-2014.*
- *No resulta acreditado que las compras de obras de arte fueran operaciones interiores.*
- *Tampoco resulta probado que las operaciones intracomunitarias estén amparadas en el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.*
- *En cuanto a la compra de (...) el ...de 2013, regularizada en el importe de las cuotas compensadas del primer trimestre del ejercicio 2014, es conforme a derecho de acuerdo con los fundamentos antes expuestos, así como por el hecho de tratarse de una adquisición intracomunitaria sujeta y no exenta del IVA.*
- *Por último, en lo tocante a la compra de (...), en fecha ...de 2014, es conforme a derecho su regularización por el hecho de tratarse de ... adquisiciones intracomunitarias sujetas y no exentas."*

#### **Cuarto.**

Contra la resolución del TEAR de Cataluña de fecha 11 de noviembre de 2020, notificada el día 14 de diciembre de 2020, en fecha 14 de enero de 2021 se interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, formulándose alegaciones que, en síntesis, son las siguientes:

- *Que las obras de arte adquiridas en 2012, 2013 y 2014 "se encontraban físicamente en España por lo que no puede reputarse su compra "una adquisición intracomunitaria de bienes", defendiendo que entre 2012 y 2014 se adquirieron ... obras de arte expuestas en la galería (...), "ubicada en el número ... de la calle ... de LOCALIDAD\_1", y en la galería (...), "situada en el número ... de la calle ... de LOCALIDAD\_2".*
- *Que ha realizado "todo un esfuerzo probatorio en aras a acreditar que, con independencia de que las facturas de venta de las obras de arte fueron emitidas por entidades situadas en el extranjero, indudablemente las piezas adquiridas se hallaban en territorio español al tiempo en que se efectuó su compra".*
- *Que el TEAR "afirma sin motivar que no se han aportado medios de prueba suficientes que justifiquen el hecho imponible pretendido, esto es la entrega de bienes interior".*
- *Que la resolución impugnada "no se ajusta a Derecho al confirmar la modificación del saldo de cuotas negativas a compensar procedente de períodos anteriores al 1T/2014 sin tener en consideración (i) el alcance del procedimiento tramitado ni (ii) que dichas cuotas fueron objeto de comprobación en procedimientos que dieron lugar a acuerdos de liquidación que fueron anulados por el propio TEAR de Cataluña", esgrimiéndose que "no se arrastraba en el período objeto de la comprobación que nos ocupa (1T/2014) cuota negativa alguna procedente de la autoliquidación de IVA del 1T/2012", y que de la autoliquidación del 1T/2012 no resultó ningún crédito fiscal "sino una cuota tributaria a ingresar que ascendía a 10.684,66 euros que fue debidamente satisfecha".*
- *Asimismo, se alega que la Administración "no tenía facultades para comprobar el saldo de las cuotas de IVA generadas en relación a los ejercicios 2012 y 2013 al revisar obligaciones tributarias por el mismo concepto respecto del ejercicio 2014 al estar prescritas sus facultades", esgrimiéndose que no se ha cumplido la exigencia prevista en el artículo 66 bis.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como que mediante acuerdos de ejecución de resoluciones del TEAR de Cataluña, la Administración "reconoció expresamente" la procedencia de las cuotas discutidas respecto de IVA, ejercicios 2012 y 2013, no pudiéndose rectificar al comprobar el IVA del ejercicio 2014 "so pena de vulnerar el principio de prohibición de la reformatio in peius".*

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto

520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

### **Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución del TEAR de Cataluña de fecha 11 de noviembre de 2020 (R.G.: 08/9197/2017 y acumuladas), objeto del recurso de alzada.

### **Tercero.**

La primera cuestión que debe resolverse es la relativa a la falta de adecuación del alcance de las actuaciones a la comprobación efectivamente realizada.

Por la reclamante se alega que la resolución impugnada *"no se ajusta a Derecho al confirmar la modificación del saldo de cuotas negativas a compensar procedente de períodos anteriores al 1T/2014 sin tener en consideración (i) el alcance del procedimiento tramitado (...)"*.

Asimismo, se alude a lo dispuesto en el artículo 66 bis.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, esgrimiendo que no se respetaron las exigencias establecidas en dicho artículo, según el cual, cuando la comprobación que se efectúe no sea en un procedimiento de inspección de alcance general -como es el caso que nos ocupa, que se tramitaron procedimientos de comprobación limitada-, en el objeto del procedimiento se debe hacer mención expresa a la comprobación a que se refiere el citado artículo 66 bis, con indicación de los ejercicios o períodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación; exigencia esa, que no se cumplió en el supuesto que nos ocupa.

Según se ha indicado en los antecedentes de hecho de la presente resolución, la Administración Tributaria efectuó regularización en relación con el 1T/2014 determinando, entre otros motivos, una *"incorrecta declaración del saldo a compensar procedente del período anterior"*.

En la liquidación provisional correspondiente al período 1T/2014 se determina un importe de cuotas a compensar de períodos anteriores de 1.126.818,73 euros, resultado de la minoración del saldo a compensar declarado en el período 4T/2013 por importe de 1.234.938,73 euros, en 55.020 euros -correspondientes a adquisición intracomunitaria en el período 4T/2013-, y en 53.100 euros -correspondientes a adquisición intracomunitaria en el período 1T/2012.

Se indica en la citada liquidación que el saldo a compensar declarado correspondiente al período 4T/2013 *"asciende a 1.234.938,73 euros"*, indicándose que la reclamante recibió factura de TW con número (... ..), número ..., de fecha ...de 2012, correspondiente a la adquisición de una obra de (...), por 2\*\*.\* euros de base imponible, *"no estando en la misma que se haya aplicado el régimen especial de obras de arte o margen comercial"*.

La liquidación provisional correspondiente a IVA, período 1T/2014 establece *"que dado que se trata de un régimen opcional (...), el operador comunitario ha optado por no aplicar el régimen especial del margen de beneficio (...)"*, y que *"por ello, ha aplicado la exención correspondiente a la entrega intracomunitaria de bienes (...) no repercutiendo el IVA en el Estado miembro de origen, PAÍS\_1, ni haciendo mención a ese régimen en la factura"*.

En consecuencia, se concluye que la reclamante *"debe liquidar el IVA español de la adquisición intracomunitaria sujeta ( artículo 13.1º. b) de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, regularizándose por parte de esta Administración esta circunstancia"*.

Asimismo, con similares argumentos se procede en la liquidación provisional correspondiente a IVA, período 1T/2014 a minorar el saldo a compensar procedente del período 1T/2012, como consecuencia de la regularización de una adquisición intracomunitaria relativa a factura de LM LIMITED, con número (... ..), número de factura ..., de fecha ...de 2012, correspondiente a la adquisición de una obra de (...), titulada "...", por 2\*\*.\* euros de base imponible.

Con objeto de determinar si el alcance del procedimiento de comprobación limitada comprende, en su caso, la comprobación de los saldos a compensar declarados en los períodos 1T/2012 y 4T/2013, debe indicarse que en el expediente consta requerimiento de fecha 16 de enero de 2017, correspondiente a IVA, período 1T/2014, en el que se establece que con la notificación de la comunicación de dicho requerimiento *"se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada en relación con el concepto tributario y período impositivo identificados"*.

Asimismo, en dicho requerimiento se establece lo siguiente:

*"El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto:*

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

- Contrastar que los datos que figuran en su Libro Registro de Facturas Expedidas han sido transcritos correctamente en su autoliquidación, así como comprobar los requisitos formales de las facturas que sean solicitadas a la vista de dichos libros.

- Contrastar que los datos que figuran en su Libro Registro de Facturas Recibidas han sido transcritos correctamente en su autoliquidación, así como comprobar los requisitos formales de las facturas que sean solicitadas a la vista de dichos libros.

- Contrastar que los datos que figuran en su Libro Registro de Bienes de Inversión han sido transcritos correctamente en su autoliquidación, así como comprobar los requisitos formales de las facturas que sean solicitadas a la vista de dichos libros.

- Comprobar que el importe declarado en concepto de "Cuotas a compensar de periodos anteriores" coincide con el saldo "A compensar en periodos posteriores" declarado en la autoliquidación del periodo anterior o con el comprobado por la Administración.

- -Adquisiciones intracomunitarias realizadas a LM Limited."

Por otro lado, el mencionado requerimiento establece, entre otros extremos, lo siguiente:

*"En relación con su autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente al ejercicio 2014, período 1T, se han detectado ciertas incidencias, para cuya subsanación y para realizar actuaciones de comprobación limitada, al amparo y con los efectos previstos en la Ley General Tributaria, deberá aportar:*

(...)

- -Determinación del saldo a compensar procedente del período anterior.

*Por ello se acuerda realizar este requerimiento con el fin de que proceda a subsanar las citadas incidencias.*

(...)"

Por este Tribunal se aprecia que, del tenor del alcance del procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante requerimiento, el mismo se limitaba a una actuación formal consistente en la comprobación de que el importe de "cuotas a compensar en períodos anteriores" coincidía con el saldo "a compensar en períodos posteriores", bien el declarado en la autoliquidación del período anterior, bien el comprobado por la Administración.

No se aprecia, por tanto, que el alcance, referido a comprobar la coincidencia del importe declarado en el período 1T/2014 con el saldo del período anterior, comprenda la realización de una actuación de carácter material correspondiente a la comprobación de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado que integran el saldo a compensar en períodos posteriores consignado como cuotas a compensar de períodos anteriores en la declaración del período 1T/2014.

En consecuencia, se debe estimar lo alegado por la reclamante en este punto, puesto que la Administración tributaria se extralimitó del alcance del procedimiento al efectuar una comprobación material de las cuotas soportadas en períodos anteriores.

#### **Cuarto.**

A la vista de lo anterior, procede determinar cuáles son los efectos de la extralimitación del alcance de las actuaciones.

El artículo 34.1 apartado ñ) de la Ley General Tributaria cita, entre los derechos y garantías de los obligados tributarios:

*"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."*

Asimismo, el artículo 137 de la misma Ley, regula el inicio del procedimiento de comprobación limitada en los siguientes términos:

*"1. Las actuaciones de comprobación limitada se iniciarán de oficio por acuerdo del órgano competente.*

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

Por otra parte, el artículo 164, apartado 1, 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 (RGAT), prevé la posibilidad de modificar el alcance de las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada durante su tramitación, disponiendo:

*"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."*

Este TEAC venía apreciando que el defecto señalado, extralimitación del alcance de las actuaciones, tenía carácter procedimental, lo que determinaba la anulación de las liquidaciones y la retroacción de las actuaciones para que se dictara un acuerdo en el que de forma motivada se ampliase el alcance y se notificase debidamente al obligado tributario.

No obstante, dicho criterio se ha modificado en las resoluciones de 22 de septiembre de 2021 (RG 3799/18) y de 22 de marzo de 2022 (RG 00/06608/2019), a la vista del contenido de la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2021 (rec. núm. 3906/2019).

En su sentencia, el Alto Tribunal analiza un procedimiento de comprobación limitada en el que, tras la notificación inicial de la propuesta de resolución, se dicta una nueva propuesta de resolución ampliando el alcance inicial, lo que contraviene lo dispuesto en el artículo 164 RGAT. Ante este incumplimiento el Alto Tribunal anula la liquidación, sin ordenar la retroacción, argumentando lo siguiente:

*"(...); 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."*

Ese defecto procedimental, sí invalidante, entendemos que también se produce en un procedimiento que rebasa los límites del alcance inicialmente notificado al obligado tributario o posteriormente ampliado.

En la referida sentencia, el Tribunal Supremo anula la liquidación sin ordenar la retroacción, lo que es coherente si advertimos, que la delimitación del alcance del procedimiento de comprobación se configura como un elemento sustantivo, y por ello la infracción del objeto del procedimiento es un defecto que trasciende lo formal o procedimental, de modo que no cabe su restauración a través de la retroacción de actuaciones.

Sobre esta misma cuestión se ha vuelto a pronunciar el Tribunal Supremo en la sentencia de 3 de mayo de 2022, n.º de recurso 5101/2020, en la que se planteaba como cuestión con interés casacional:

*"[...] Determinar si, para garantizar los derechos del contribuyente que le reconocen los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT, la Administración tributaria puede ampliar el alcance de sus actuaciones comunicándolo únicamente "con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones" o, por el contrario, es asimismo pertinente y legalmente válido efectuar la ampliación del alcance comprobatorio de manera coetánea a la apertura del plazo de alegaciones [...]"*

El Alto Tribunal señala nuevamente en esta sentencia que la infracción del artículo 164 RGAT no es un defecto formal o procedimental, sino una infracción sustantiva de la letra y el espíritu de la ley formal, e incardina la infracción cometida en el ámbito del artículo 48.1 de la Ley 39/2015, esto es, la anulabilidad del acto.

La sentencia fija como doctrina jurisprudencial:

*"En garantía de los derechos del contribuyente reconocidos en los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT, y al margen de toda otra consideración, la Administración tributaria solo podría ampliar el alcance de sus actuaciones de comprobación limitada, con motivación singularizada al caso, en el caso de que lo comunicara con carácter previo - no simultáneo, ni posterior- a la apertura del plazo de alegaciones, siendo nulo, por lo tanto, el acto final del procedimiento de gestión de tal clase en que se haya acordado esa ampliación en momento simultáneo, o posterior, a la comunicación al comprobado de la concesión del plazo para puesta de manifiesto y para efectuar alegaciones a la propuesta de liquidación."*

Como señalamos anteriormente, entendemos que el mismo defecto concurre en el que caso en que las actuaciones de comprobación exceden los límites del alcance inicialmente notificado. Así sucede en el presente caso, en el que la Administración tributaria se extralimitó al efectuar una comprobación material de las cuotas soportadas en períodos anteriores.

En consecuencia, y de acuerdo con lo señalado por el Tribunal Supremo en las sentencias citadas, procede la anulación total de la liquidación recurrida por el 1T/2014. En resoluciones anteriores, como la antes citada de 22 de septiembre de 2021 (RG 00-03799-2018), este Tribunal consideró que el defecto invalidante no afectaba a aquella parte de la liquidación que se adecuaba al alcance inicialmente comunicado o debidamente ampliado, de forma que únicamente se anulaba la liquidación en la parte de la misma que correspondía a regularizaciones que excedían de ese inicial alcance comunicado o debidamente ampliado. No obstante, a la vista de esta STS de 3 de mayo de 2022, este TEAC debe cambiar su criterio, procediendo la anulación total de la liquidación, sin que sea necesario analizar las restantes cuestiones alegadas por la recurrente.

A idéntica conclusión de anulación total ha llegado este Tribunal Central en la resolución de 25 de septiembre de 2023 (RG: 00-02511-2023) en un supuesto en el que parte de la liquidación dictada por IRPF 2018 se amparaba en un alcance indebidamente ampliado. Así, en el supuesto en ella planteado, el alcance inicial notificado era "comprobar la correcta aplicación de la deducción por doble imposición internacional". Con la propuesta de liquidación provisional se comunicó la ampliación del alcance de las actuaciones a la "comprobación de los rendimientos netos negativos de actividades económicas en estimación directa simplificada declarados por el obligado tributario". La liquidación practicada por el IRPF 2018 regularizó el rendimiento de la actividad económica y la deducción por doble imposición. En aplicación de la STS de 3 de mayo de 2022, al ser improcedente la ampliación del alcance, este TEAC acordó en dicha resolución la anulación de la liquidación por IRPF 2018.

Como consecuencia de la anulación de la liquidación del 1T/2014, deben asimismo anularse las liquidaciones correspondientes al 2T, 3T y 4T del ejercicio 2014, en la medida en que traen causa de la misma, en particular, al modificarse el saldo a compensar de períodos anteriores.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.