

# Procedimiento de comprobación limitada: consecuencias de la indebida ampliación del alcance inicial de las actuaciones

El Tribunal Económico-Administrativo Central —en línea con lo señalado en su Resolución de 25 de septiembre del 2023— cambia de criterio en relación con las consecuencias que se derivan, en el marco de un procedimiento de comprobación limitada, de la extralimitación de la Administración en relación con el alcance de las actuaciones inicialmente comunicado al obligado tributario.

---

**CARLA FANDIÑO SEIJAS**

Abogada del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

**PILAR ÁLVAREZ BARBEITO**

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

## 1. Introducción

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 24 de octubre del 2023 (RG 2581/2021) —en línea con lo señalado en su Resolución de 25 de septiembre del 2023 (RG 2511-2023)—, modifica su criterio anterior al analizar cuáles son las consecuencias que se derivan cuando, en el marco de un procedimiento de comprobación limitada, las actuaciones realizadas por la Administración superan el alcance del procedimiento inicialmente comunicado o debidamente ampliado.

En el supuesto analizado se recurre una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en la que se desestimaron los recursos planteados contra las liquidaciones provisionales emitidas por los órganos de gestión tributaria relativas a los cuatro trimestres del ejercicio 2014 del impuesto sobre el valor añadido (IVA). Por medio de ellas, básicamente, se regularizaron las cuotas de dicho impuesto devengado en los trimestres primero y segundo del 2014, así como del soportado en el cuarto trimestre de ese mismo año. Además, en las liquidaciones de los

cuatro periodos del 2014, se modificaron los saldos a compensar de periodos anteriores declarados.

En ese contexto, el obligado tributario entiende que la resolución impugnada, en primer lugar, no se ajusta a Derecho al confirmar la modificación del saldo de cuotas negativas a compensar procedente de periodos anteriores al primer trimestre del 2014 sin tener en consideración, entre otros aspectos, el alcance del procedimiento tramitado. En línea con lo anterior, entiende que se incumple lo establecido en el artículo 66 bis.2 de la Ley General Tributaria, a tenor del cual, cuando la comprobación que se efectúe no sea en un procedimiento de inspección de alcance general —como es el caso que nos ocupa, en el que se tramitaron procedimientos de comprobación limitada—, en el objeto del procedimiento se debe hacer mención expresa de la comprobación a que se refiere el citado artículo 66 bis, indicando los periodos 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.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, a efectos de resolver si existe falta de adecuación del alcance de las actuaciones a la comprobación efectivamente realizada, el Tribunal Central recuerda que en su día se notificó al obligado tributario un requerimiento relativo al impuesto sobre el valor añadido (periodo: primer trimestre del 2014) en el que se le comunicaba que se iniciaba «un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada en relación con el concepto tributario y periodo impositivo identificados». Asimismo, de los términos de dicho requerimiento, el Tribunal Central deduce ahora que el alcance del procedimiento de gestión tributaria iniciado se limitaba a una actuación formal consisten-

te en la comprobación de que el importe de «cuotas a compensar en periodos anteriores» coincidía con el saldo «a compensar en periodos posteriores», bien el declarado en la autoliquidación del periodo anterior, bien el comprobado por la Administración.

A la vista de lo expuesto y teniendo en cuenta que el alcance del procedimiento —referido a comprobar la coincidencia del importe declarado en el periodo del primer trimestre del 2014 con el saldo del periodo anterior—, el Tribunal Central concluye que la Administración tributaria se extralimitó del alcance del procedimiento al efectuar una comprobación material de las cuotas soportadas en periodos anteriores.

Sentado lo anterior, el tribunal analiza cuáles han de ser las consecuencias que deben derivarse de tal extralimitación.

## **2. La evolución de la doctrina del tribunal sobre las consecuencias de la indebida ampliación de actuaciones**

A estos efectos, el Tribunal Central recuerda que en resoluciones anteriores apreció que tal defecto 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, el tribunal señala también que dicho criterio se había modificado en sus resoluciones de 22 de septiembre del 2021 (RG 3799/18) y de 22 de marzo del 2022 (RG 00/06608/2019) a la vista del contenido de la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo del 2021 (rec. núm. 3906/2019).

En dicho fallo, el alto tribunal analizó un procedimiento de comprobación limitada en el que, tras la notificación inicial de la propuesta de resolución, se dictó una nueva propuesta de resolución ampliando el alcance inicial. Pues bien, tras reparar en los derechos del contribuyente que le reconocen los artículos 34.1<sup>ñ</sup> y 137 de la Ley General Tributaria, el Tribunal Supremo entendió que se contravenía lo dispuesto en el artículo 164 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, existiendo un defecto procedimental invalidante al generar indefensión en el obligado tributario.

Precisamente, sobre la base de este último fallo, el Tribunal Central había modificado ya su criterio en las resoluciones aludidas determinando la improcedencia de la retroacción de las actuaciones, aunque defendía la validez de la liquidación en la parte no afectada por la extralimitación del referido alcance.

No obstante, también respecto de esa última cuestión el tribunal ha cambiado su criterio en la resolución objeto de este comentario —en línea con el criterio mantenido en la ya citada Resolución de 25 de septiembre del 2023—, y lo ha hecho sobre la base de la doctrina del Tribunal Supremo sentada en su Sentencia de 3 de mayo del 2022 (rec. núm. 5101/2020), ya comentada en otra publicación de Gó-

mez-Acebo & Pombo<sup>1</sup>. En ella, tras reiterar que la ampliación indebida de las actuaciones no es un defecto formal o procedimental, entiende que nos hallamos ante una infracción sustantiva de la letra y el espíritu de la ley formal que determina la nulidad del acto.

Pues bien, aunque dicho fallo determinó la nulidad del acto final del procedimiento de comprobación limitada en el que pueda acordarse la ampliación de las actuaciones de forma indebida, el Tribunal Central entiende ahora que el referido defecto procedimental invalidante concurre también en

un procedimiento que rebasa, *de facto*, los límites del alcance inicialmente notificado al obligado tributario, como en el caso analizado. Por ello, en este supuesto, determina la anulación total tanto de la liquidación del primer trimestre del 2014 como de las liquidaciones correspondientes a los restantes trimestres de ese ejercicio, en la medida en que traen causa de la primera, en particular, al modificarse el saldo a compensar de periodos anteriores.

En consecuencia, el tribunal abandona su criterio anterior —vertido por ejemplo en la citada resolución de 22 de septiembre del 2021—, en virtud del cual el defecto invalidante no afectaba a aquella parte de la liquidación que se adecuaba al alcance en un principio comunicado o debidamente ampliado, de forma que únicamente se anulaba la liquidación en la parte correspondiente a regularizaciones que excedieran de ese inicial

### **La extralimitación de la actuación de la Administración determina la anulación total de la liquidación**

<sup>1</sup> Véase este [enlace](#).

alcance comunicado o debidamente ampliado.

Respecto del tema analizado cabe destacar la relevancia del criterio del alto tribunal en orden a considerar que el incumplimiento de un precepto reglamentario, aunque exceda

de lo establecido en una norma con rango de ley, no es un mero defecto formal que pueda repararse ordenando la retroacción de las actuaciones, sino que puede suponer un defecto invalidante al suponer una infracción del ordenamiento jurídico determinante de la nulidad de lo actuado.

---

*Advertencia legal:* El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web [www.ga-p.com](http://www.ga-p.com), o diríjase al siguiente e-mail de contacto: [info@ga-p.com](mailto:info@ga-p.com).