

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/03799/2018/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **22/09/2021**

Asunto:

LGT. Procedimiento de inspección. Obligación de adecuación del alcance de las actuaciones a la comprobación efectivamente realizada. Consecuencias del incumplimiento de respetar el alcance. No retroacción. CAMBIO DE CRITERIO.

Criterio:

El incumplimiento de la obligación de adecuación del alcance de las actuaciones a la comprobación efectivamente realizada constituye un defecto invalidante.

La doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central recogida, entre otras, en las resoluciones de 15 de diciembre de 2015, RG 3063/2013, y de 12 de diciembre de 2013, RG 4030/2011, referidas a la extralimitación de las actuaciones de comprobación limitada realizadas respecto al alcance inicialmente definido, y en las de 18 de febrero de 2021, RG 1984/2018, y de 22/07/2020 RG 01943/2017, respecto al procedimiento de inspección, consideraba que este defecto suponía la anulación de las liquidaciones y la retroacción de las actuaciones para que se dictara acuerdo en el que de forma motivada se ampliase el alcance de las actuaciones y se notificase debidamente dicho acuerdo al obligado tributario.

No obstante, la evolución de la doctrina del Tribunal Supremo sobre la retroacción de actuaciones, y el contenido de su Sentencia de 4 de marzo de 2021 (rec. núm. 3906/2019) obliga a reconsiderar la doctrina reiterada de este Tribunal sobre la subsanación de estos defectos mediante la retroacción; de forma que, configurándose la delimitación del alcance del procedimiento de comprobación como un elemento sustantivo, y siendo por ello la infracción del objeto del procedimiento un defecto que trasciende lo formal o procedimental, no cabe su restauración a través de la retroacción de actuaciones.

CAMBIO DE CRITERIO

NOTA: Como consecuencia del cambio de criterio, se han eliminado de la base el RG 00/04030/2011 y el RG 00/01943/2017, conservándose el RG 00/03063/2013 respecto al procedimiento de comprobación limitada, y el RG 00/01984/2018 respecto al procedimiento de inspección, para su contraste con el nuevo criterio.

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

101.4.a)

147.2

148.3

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

178

Conceptos:

Alcance

Comprobación

Defecto sustancial

Incumplimiento

Procedimiento de inspección

Retroacción de actuaciones

Subsanación

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 22 de septiembre de 2021

RECURSO: 00-03799-2018

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **Axy** - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

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 la Resolución de fecha 10 de mayo de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por la que se desestimó las reclamaciones económico-administrativas acumuladas número 08/8648/2013 y 08/8650/2013 interpuestas contra:

- Acuerdo de Liquidación de Acta de disconformidad, dictado en fecha 30 de mayo de 2013 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Cataluña, sede Barcelona, por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ejercicio 2007, cuantía 233.124,82euros.
- Acuerdo de Resolución de Procedimiento sancionador derivado de la referida liquidación, dictado el 30 de mayo de 2013 por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Cataluña, por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ejercicio 2007, cuantía 92.460,64euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- De los antecedentes obrantes en el expediente administrativo, en relación con el presente recurso debe destacarse lo siguiente:

En fecha 15 de junio de 2012 se notificó al obligado tributario el inicio de un procedimiento de inspección relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicio 2007, con alcance parcial limitado a la "*Comprobación de los rendimientos del capital mobiliario procedentes de XZ (NIF ...)*".

En fecha 6 de marzo de 2013 se instruyó Acta de disconformidad por el referido concepto y ejercicio 2007, en la que la Inspección calificó como ganancia de patrimonio no justificada la cantidad de 434.301,00 euros, importe ingresado por el interesado el 12 de enero de 2007 en una cuenta de la entidad **XZ SL**, de la que era socio y apoderado, al no haberse justificado en el curso de las actuaciones inspectoras el origen de esos fondos. La referida Acta fue confirmada en todos sus términos por el Acuerdo de Liquidación que se recurre, notificado en fecha 07/06/2013.

En cuanto al expediente sancionador, el instructor calificó de leve la conducta del recurrente de dejar de ingresar la deuda tributaria derivada de la regularización practicada, sancionándola con multa proporcional del 50% de la cuota defraudada. El Acuerdo sancionador fue notificado en fecha 7 de junio de 2013.

SEGUNDO.- Disconforme con lo anterior, el interesado interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que fueron desestimadas mediante Resolución de fecha 10 de mayo de 2018, notificada el 24 de mayo de 2018.

TERCERO.- Contra la Resolución del TEAR el interesado interpuso RECURSO DE ALZADA ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 22 de junio de 2018 (con fecha de entrada 13/07/2018). La reclamación se tramita con número 00/3799/2018.

En su recurso, solicita se anule la Resolución impugnada por las siguientes argumentaciones que en síntesis se exponen:

- Nulidad del procedimiento inspector por no haberse respetado el alcance de las actuaciones notificado en su inicio.
- Prescripción del derecho de la Administración para sancionar.
- Falta de poder suficiente del representante autorizado.
- Inexistencia de ganancia de patrimonio no justificada al ser la sociedad **XZ** la titular del dinero ingresado en su cuenta bancaria, y proceder de rentas previamente declaradas.
- Aun en el caso de que se considerase que los fondos eran de titularidad del **Sr. Axy**, para éste no sería una ganancia de patrimonio no justificada, sino un rendimiento de la actividad profesional de intermediación.
- Vulneración del derecho de defensa por la Resolución del TEAR.
- Improcedencia de la sanción por falta de elemento del tipo objetivo y de motivación de la culpabilidad.

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:

Determinar si la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, citada en el encabezamiento, es ajustada a Derecho, o si, por el contrario, debe ser anulada.

En concreto, se trataría de acreditar si los fondos ingresados por el Sr. Axy en una cuenta de la entidad XZ, de la que era apoderado, tenían su origen en ingresos de la sociedad por una operación de intermediación inmobiliaria, o eran rentas del propio reclamante, debiendo ser calificadas como ganancia de patrimonio no justificada por no haberse justificado su origen ni procedencia.

Pero, con carácter previo, será necesario resolver la cuestión planteada sobre la supuesta nulidad del procedimiento inspector por causa de exceder el alcance de la comprobación realizada del comunicado en el inicio de las actuaciones.

TERCERO.- Como ya se ha expuesto en los Antecedentes de Hecho, el alcance de la comprobación inspectora efectuada con el interesado Sr. Axy, y que se le notificó en la Comunicación de inicio del procedimiento, era el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas del ejercicio 2007, con alcance parcial limitado a la "Comprobación de los rendimientos del capital mobiliario procedentes de XZ (NIF ...)".

Sin embargo, la propuesta de regularización que se realizó en el Acta de disconformidad de fecha 06/03/2013, y se confirmó en el Acuerdo de Liquidación de 30/05/2013, consistió en calificar como ganancias de patrimonio no justificadas la cantidad de 431.301,00 euros ingresados en fecha 12/01/2007 en una cuenta titularidad de XZ SL por Don Axy, sin que se justificara por éste el origen y procedencia de tales fondos.

Se alega por el interesado que lo que se regularizó por la Inspección era un elemento totalmente distinto de la obligación tributaria, lo que implicaba una modificación del alcance de la actuación inspectora sin que se hubiera adoptado de la forma legalmente prevista (por el Inspector Jefe) ni se hubiera notificado al interesado de la misma.

Esta misma alegación ya fue planteada en la reclamación ante el TEAR de Cataluña, el cual la desestimó señalando:

"Tras analizar la totalidad de antecedentes obrantes en el expediente este Tribunal considera relevante precisar que si bien es cierto que en la comunicación de actuaciones notificada el 15 de junio de 2012 se indicaba que el alcance era parcial limitándose a la comprobación de los rendimientos del capital mobiliario procedentes de XZ, SL tanto en la diligencia nº 1 de fecha 16 de octubre de 2012 extendida en el seno de dicho procedimiento, como en la diligencia nº 2 de cierre de fecha 6 de febrero de 2013, como en el acta de disconformidad y en el acuerdo de liquidación, la Inspección puso de relieve que el procedimiento inspector se había iniciado a raíz de un requerimiento de información realizado a D. Axy en el que se requería justificación del origen y destino del importe de 434.301 euros ingresados el 12 de enero de 2007 en una cuenta bancaria titularidad de XZ, SL en la que constaba como ordenante de la operación el Sr. Axy en el curso del que se habían incoado cuatro diligencias que figuraban en las actuaciones en las que el representante actuante era el mismo que había comparecido tras la recepción de la mencionada notificación de inicio el 15 de junio de 2012. Y a este respecto, resulta que en base a los antecedentes recogidos en tales diligencias la Inspección consideró que procedía imputar al obligado tributario la ganancia patrimonial no justificada objeto de discusión en las presentes actuaciones no sin antes poner en conocimiento de su representante la posibilidad de realizar nuevas manifestaciones así como aportar nueva documentación relativa al movimiento de efectivo por el que se había realizado anteriormente el requerimiento de información al Sr. Axy y en el que había comparecido asimismo el mismo representante a lo "que éste había manifestado que en relación al ingreso en efectivo de 434.301 euros realizado el 12 de enero de 2007 no va a realizar nuevas manifestaciones ni aportar nueva documentación".

De lo expuesto, resulta que las actuaciones siempre han estado dirigidas a solicitar del contribuyente la acreditación del origen y destino del ingreso en efectivo efectuado por el interesado en la cuenta de XZ, SL sin que pueda apreciarse que la incorrección en la descripción del alcance hubiera podido llevar a confusión alguna al aquí reclamante por lo que puede hablarse de la concurrencia de un defecto formal no invalidante toda vez que no ha producido indefensión al interesado que no manifestó dicha cuestión durante la inspección ni en alegaciones al Inspector Jefe y que tampoco especifica ni razona de qué forma el aludido defecto ha menoscabado su derecho de defensa. En este sentido, además de al contenido de las actuaciones basta atender a las extensas alegaciones efectuadas para constatar que se ha conocido en todo momento y con pleno conocimiento de causa la materia sobre la que se han centrado las actuaciones".

El reclamante manifiesta su desacuerdo con la Resolución del TEAR, indicando que no puede entenderse subsanado el defecto en la tramitación del procedimiento por la existencia de requerimientos de información previos para conocer el origen y destino de los fondos ingresados en la cuenta de XZ.

CUARTO.- La contestación a la alegación exige determinar si ha existido incumplimiento procedimental, y, de haber existido, concretar sus efectos.

El art. 147.2 LGT de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003 de 17 de diciembre (LGT), dispone en relación al inicio del procedimiento:

"2. Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones".

Es el art. 178 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos (RD 1065/2007), RGAT, el que, en relación a la extensión y alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección, dispone:

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

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

(...)

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

5. Cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada:

a) La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación.

b) La ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y periodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial".

Ese órgano competente para acordar en su caso la modificación de la extensión de las actuaciones o la ampliación o reducción de su alcance es el Inspector Jefe, según lo establecido en el Apartado Cinco.2 de la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992, sobre Organización y funciones de la inspección de los tributos en el ámbito del Departamento de Inspección:

"2. Corresponde a los Inspectores Jefes planificar, coordinar y controlar las actuaciones de los Equipos y Unidades de las correspondientes Dependencias inspectoras, en orden a lograr una adecuada utilización de los medios disponibles para la mayor eficacia de las actuaciones.

Además, corresponde a los Inspectores Jefes ejercer las siguientes competencias:

a) Ordenar el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, así como su alcance y extensión.

b) Acordar la modificación de la extensión de estas actuaciones, la ampliación o reducción de su alcance, así como la asignación del expediente a un funcionario, equipo o unidad distinto.

c) Dictar las liquidaciones por las que se regularice la situación tributaria del obligado, así como los demás acuerdos que pongan término al procedimiento de inspección y al procedimiento de comprobación limitada..."

De la normativa expuesta se colige que en el presente caso, dado que se había comunicado al interesado una actuación de alcance parcial por el IRPF 2007, de la cual derivaría una liquidación provisional, el resultado de la misma debía ajustarse a lo indicado en la Comunicación de inicio, salvo que dicho alcance hubiera sido modificado por acuerdo del Inspector Jefe, y notificado asimismo al interesado.

El alcance de las actuaciones estaba circunscrito a la comprobación de los "rendimientos del capital mobiliario procedentes de XZ", y la regularización consistió en imputar una ganancia de patrimonio no justificada al Sr. Axy por no haber acreditado el origen de los fondos que ingresó en la cuenta de la sociedad. Dado que no consta en el expediente modificación alguna del alcance de la actuación que constaba en la comunicación de inicio de actuaciones que fue notificado al Sr. Axy el día 15 de junio de 2012, es claro que no se han cumplido las formalidades previstas en la normativa reproducida.

No es aceptable, por tanto, que el ámbito de las actuaciones señalado por el Inspector Jefe sea modificado, de facto, por el actuario que desarrolla las actuaciones a través de la mera identificación de actuaciones previas de las que trae causa el procedimiento, ni, desde luego, mediante la concretas indagaciones o comprobaciones realizadas.

Sin que este defecto procedimental pierda trascendencia, como resultaría de la resolución del TEAR, por la circunstancia de que no se habría causado indefensión material al interesado al habersele requerido durante el procedimiento información sobre el origen de los fondos que fueron regularizados y haber podido alegar sobre ello..

La trascendencia del incumplimiento va más allá de la posible indefensión, pues la adecuada delimitación del alcance de las actuaciones resulta relevante a los efectos previstos en el artículo 148.3 LGT, que prohíbe una nueva regularización en relación con el objeto comprobado cuando las actuaciones inspectoras hubieran finalizado con liquidación provisional, como es en el presente caso, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el artículo 101.4.a) de la misma Ley, en particular:

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

Así lo ha venido considerando la doctrina de este TEAC, que viene apreciando que este defecto procedimental supone la anulación de las liquidaciones y la retroacción de las actuaciones para que se dictara acuerdo en el que de forma motivada se ampliase el alcance de las actuaciones y se notificase debidamente dicho acuerdo al obligado tributario.

El criterio expuesto constituía doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central recogida, entre otras, en las resoluciones de 15 de diciembre de 2015, RG 3063/2013, y de 12 de diciembre de 2013, RG 4030/2011, referidas a la extralimitación de las actuaciones de comprobación limitada realizadas respecto al alcance inicialmente definido. Y más recientemente, respecto al procedimiento de inspección, de la Resolución de 18 de febrero de 2021, RG 1984/2018, en la que, reiterando el criterio de la RG 01943/2018 de 22/07/2020, se sentaba la siguiente doctrina:

"Constituye un defecto procedimental trascendente el incumplimiento de la obligación de adecuación del alcance de las actuaciones a la comprobación efectivamente realizada. Esa obligación, que constituye la adecuada delimitación del alcance de las actuaciones efectivamente realizadas, resulta relevante a los efectos previstos en el artículo 148 de la LGT, que prohíbe una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de la LGT y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias. Su subsanación exige retrotraer las actuaciones para que se dicte acuerdo en el que de forma motivada se amplíe el alcance de las actuaciones y se notifique debidamente dicho acuerdo al obligado tributario".

QUINTO.- No obstante, la evolución de la doctrina del Tribuna Supremo sobre la retroacción de actuaciones, y el contenido de la sentencia de la **Sentencia de 4 de marzo de 2021** (rec. núm. 3906/2019) obligan a reconsiderar los efectos que este Tribunal Económico-Administrativo Central había derivado del los excesos de las actuaciones como el descrito en este caso.

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 RGIT relativo a la tramitación del procedimiento de comprobación limitada, que 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."

Ante este incumplimiento la sentencia de instancia había sostenido 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".

Sin embargo, 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 inspector que rebasa los límites del alcance inicialmente notificado al obligado tributario o posteriormente ampliado. La Inspección puede en cualquier momento del procedimiento de comprobación acordar una ampliación de las actuaciones que está desarrollando. La falta de dicha ampliación y de su notificación al obligado tributario sitúa a éste en una posición de indefensión ante la Administración tributaria, al impedirle conocer de forma concreta los elementos de la obligación tributaria o períodos que están siendo comprobados. Si la circunstancia de haberlo hecho fuera del margen temporal tasado que la normativa previene (art 164 del RGAT) para el PCL, es determinante para que el Tribunal Supremo lo califique como "no mero defecto invalidante", con mayor razón, si cabe, el no haber procedido a ampliar el alcance en el procedimiento inspector, pudiendo haberlo hecho en un margen temporal más amplio que el que rige para el PCL, hace que la vulneración de la delimitación del alcance resulte más censurable.

En este punto no hay discrepancia entre la citada doctrina de este TEAC y la sentencia citada, ya que en ambos casos se considera que el aludido defecto no es una mera irregularidad no invalidante y se anulan las liquidaciones recurridas.

No obstante el TS anula sin ordenar la retroacción, lo que es coherente si advertimos, como hace la **Sentencia 609/21, de 30 de junio de 2021 del TSJ de la Comunidad de Valencia (recurso 1534/2019)**, 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. Lo expone así la referida sentencia del TSJCV:

" Así pues, partimos de que el alcance de la comprobación estaba limitado a la comprobación de determinados requisitos formales, mientras que la comprobación real y efectivamente realizada por la Administración descendió a la comprobación de elementos materiales o sustantivos. Por lo que procedemos al examen de las consecuencias del referido exceso.

Para ello conviene recordar que el procedimiento de comprobación limitada puede comportar un examen completo de los aspectos formales y materiales de los datos aportados en las autoliquidaciones y acorde con ello la liquidación provisional produce un efecto preclusivo que impide iniciar un sucesivo procedimiento o la inclusión en uno ya iniciado de lo ya comprobado en aquel, es pues la administración la que puede autolimitar el ámbito del procedimiento. Traemos a colación la Sentencia de la Audiencia Nacional de lo Contencioso-Administrativo, de 23 de febrero de 2017:

"[.].CUARTO.- El art. 140 de la LGT (EDL 2003/149899) establece que » 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».

Para verificar la situación fáctica de la que depende la aplicación del tributo, la Administración realiza distintas actuaciones comprobadoras, adoptando el procedimiento más adecuado a la verificación del supuesto concreto de que se trate. Pues bien, al analizar el objeto de la denominada comprobación limitada , la doctrina sostiene que, tal y como ha sido configurada por la LGT, no nos encontramos ante un supuesto de comprobación formal de los datos declarados, sino ante una auténtica comprobación material de » los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria» - art 136.1 LGT (EDL 2003/149899) -.

El límite de la comprobación vendría delimitado por el alcance de las actuaciones establecidas en el art. 136.2 de la LGT (EDL 2003/149899) , pero es claro que la Administración, dentro de las mismas, no se limita a una mera comprobación formal -se habla de verdadera actuación inquisitiva, pero limitada en cuanto a sus medios-.

Por tanto, 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 procedimental trascendente, que no permite su restauración a través de la retroacción de actuaciones, pues la adecuada delimitación del alcance de las actuaciones de comprobación limitada efectivamente realizadas resulta relevante a los efectos previstos en el artículo 140 de la Ley General Tributaria, que prohíbe una nueva regulación 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 el procedimiento que es objeto de la reclamación, por ello,- aunque el procedimiento de comprobación limitada es un tertium genus entre el procedimiento de inspección y el de verificación de datos- en este extremo el procedimiento de comprobación limitada comparte "naturaleza" con el procedimiento de inspección. En la comunicación de inicio se determina el alcance del procedimiento, sin perjuicio de las posibilidades legales de modificar su alcance, que en el caso del procedimiento de comprobación limitada se ampara en el artículo 164.1 del RGAT que permite a la Administración modificar su alcance antes de la apertura del período de alegaciones, facultad de la que en el caso de autos no hizo uso la administración.

La sentencia del Tribunal Supremo, de 25 de marzo de 2021, recurso 3607/2019, delimita los perfiles de la retroacción de actuaciones, y sobre dicho extremo resulta de aplicación a la acordada por el TEAR, indica:

"TERCERO.- Consideraciones generales sobre la ejecución de la sentencia y su régimen jurídico procesal, que no incluye, con alguna salvedad, la aplicación de disposiciones administrativas.

1. Como hemos dicho repetidamente y recordado en la sentencia reseñada, de 19 de noviembre último, la finalidad procesal de la retroacción de actuaciones, si se acuerda en una sentencia firme, es la de subsanar los defectos de forma de que adoleciera el acto impugnado, con el propósito de restañar la indefensión que se hubiera podido causar a la parte demandante, lo que es coherente con la idea de que la retroacción identifica el momento preciso del procedimiento irregular en que sucedió la falta y que supone el punto de partida de lo que ha de repetirse.

2. Se trata de una decisión que, es fácil de comprender, debe producirse siempre en favor, justamente, de dicha parte, como vencedora en un proceso judicial en que se ha anulado la resolución administrativa objeto de impugnación, y que debe pedirse formalmente, como pretensión procesal determinante de su concesión." La STS de 25/10/2012, Rec. 2116/2009, establece: (...) la retroacción de actuaciones es únicamente procedente en los supuestos en que se produce una infracción procedimental, no en cambio cuando nos encontramos ante una infracción sustantiva (o error iuris), presentando ambos tipos de infracción una naturaleza y unos efectos jurídicos completamente distintos".

Por ello, a la vista del defecto observado procede declarar la anulación de la liquidación, por considerar que el vicio no permite la retroacción de las actuaciones practicadas, pues no está prevista la retroacción para mejorar el expediente o remover fallos en favor de la Administración cuando tal como acontece en el caso de autos y así lo alega la actora no concurre indefensión. La STS de 27/01/2016, recurso: 3735/2014 indica que:

"Así, en la sentencia de 25 de octubre de 2012, el Alto Tribunal, partiendo de la doctrina jurisprudencial sobre la potestad revisora de los Tribunales Económico-Administrativos y sus límites, y de lo establecido en el art. 239.3, segundo párrafo, de la Ley 58/2003 , así como en el art. 63.2 de la Ley 30/1992, señala cuál es la finalidad de la retroacción "..."con la retroacción se permite a la Administración proseguir

con sus actuaciones desde el momento en que se incurrió en el referido defecto con el fin de que la tramitación del procedimiento se ajuste a la establecida o de subsanar la indefensión padecida", especificando los supuestos en que procede "...la retroacción de actuaciones es únicamente procedente en los supuestos en que se produce una infracción procedimental, no en cambio cuando nos encontramos ante una infracción sustantiva...".

Cita la sentencia de 26 de marzo de 2012 [Rec. Cas. 5827/2009] como expresión del criterio jurisprudencial y de su entronque en el Derecho positivo vigente ["...los Tribunales económico-administrativos pueden aprobar resoluciones que expulsen del mundo del Derecho el acto impugnado porque ha sido adoptado sin cumplir las garantías formales y procedimentales dispuestas en el ordenamiento jurídico o sin contar con los elementos de juicio indispensables para decidir, ordenando retrotraer las actuaciones y reproducir el camino, ya sin los defectos o las carencias inicialmente detectadas (contenido de la decisión que se contempla hoy en los artículos 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003 y 66.4 del Reglamento que la desarrolla en materia de revisión)"].

En definitiva, según la sentencia anotada, a través de la retroacción de actuaciones, "se trata de subsanar defectos o vicios formales (...)O, a lo sumo, para integrar los expedientes (...) cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no se cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los datos de hecho indispensables para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no". Pues "si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa, no cabe retrotraer para que la Administración rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión", "... la función propia de la retroacción de las actuaciones es la de depurar el procedimiento de sus vicios invalidantes o integrar sus omisiones mediante la práctica de las diligencias o actuaciones omitidas".

Procede, en consecuencia, anular el ajuste practicado por exceder del ámbito de la comprobación comunicado al contribuyente, lo que, en el presente caso, dado que se trata del único contenido de la liquidación recurrida, supone la anulación de la misma, sin que proceda la retroacción de las actuaciones al entender, por las razones expuestas, que no es de aplicación al caso lo dispuesto en el artículo 239.3 de la LGT por entender que salirse de la delimitación del procedimiento del alcance del procedimiento de comprobación debe considerarse un defecto material de la actuación administrativa, y no meramente formal o procedimental.

En este último aspecto, la no retroacción, la doctrina que este Tribunal Económico-Administrativo Central mantenía, entre otras, en las resoluciones de 15 de diciembre de 2015, RG 3063/2013, y de 12 de diciembre de 2013, RG 4030/2011, referidas a la extralimitación de las actuaciones de comprobación limitada realizadas respecto al alcance inicialmente definido, y, respecto al procedimiento de inspección, en la Resolución de 18 de febrero de 2021, RG 1984/2018, y la Resolución RG 01943/2018 de 22/07/2020.

Debe añadirse que, en contra de lo que demanda el reclamante, el defecto procedimental apreciado no ha supuesto la nulidad de pleno derecho de las actuaciones realizadas.

No ha sido esa la conclusión alcanzada en la referida sentencia del Tribunal Supremo, y no es la que debe alcanzarse en este caso, en el que no se ha incurrido en el supuesto del artículo 217.1 e) de la LGT, ya que se siguió el procedimiento legalmente establecido, cumpliendo los trámites esenciales del mismo, y sin que, como hemos visto, la generación de posible indefensión sea relevante, ya que el reclamante sí conoció desde el principio el verdadero objetivo del procedimiento seguido.

A la misma conclusión llegó la citada Sentencia del TSJ de la Comunidad de Valencia:

"Por último señalar que no ha de prosperar la pretensión de nulidad que realiza amparada en un aplicación o interpretación analógica de la doctrina del TS relativa a los excesos en los procedimientos de verificación, desde la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2020, (recurso 3940/2017), que razona que concurre nulidad de pleno derecho en los procedimientos de verificación de datos cuando no obedecen al alcance previsto, pues las diferencias entre ambos procedimientos impiden dicha aplicación automática pues en el caso de autos siendo hábil en principio el procedimiento de comprobación limitada para comprobar los requisitos materiales, el procedimiento en concreto sin embargo, estaba expresamente limitado al control meramente formal."

SEXTO.- Al haberse acordado la estimación de la reclamación relativa a la liquidación practicada por IRPF 2007, deberá anularse también el acuerdo sancionador derivado de la misma, sin que sea necesario analizar los demás motivos de impugnación.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR el presente recurso.