

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ049077

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia de 5 de noviembre de 2012**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 72/2010***SUMARIO:**

Procedimiento de gestión. Procedimientos de gestión en la Ley 58/2003. Procedimiento de comprobación limitada. Efectos. No puede entenderse que el carácter limitado de la comprobación de la deducción por reinversión ampare la comprobación individualizada de cada uno de los elementos del inmovilizado, de forma que, comprobado uno, puedan comprobarse sucesivamente los otros, de tal forma que ese mismo concepto fiscal sea objeto de continuas regularizaciones con el argumento de que el carácter limitado de cada una de las actuaciones inspectoras así lo permite. Así, no puede admitirse la comprobación limitada de un concepto impositivo que ha sido objeto, a su vez, de otra comprobación limitada, pues supondría acudir a un mecanismo de revisión no contemplado por la norma procedimental, y a extramuros del procedimiento de revisión. Finalmente, esa actuación atentaría contra el principio de seguridad jurídica, al mantener en situación de inquietud tributaria al sujeto pasivo y pendiente de posibles comprobaciones limitadas en tropel hasta agotar la plenitud del elemento impositivo regularizado.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 139 y 140.1.

PONENTE:*Don Jesús Nicolás García Paredes.*

Magistrados:

Doña FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

SENTENCIA

En Madrid a 5 de Noviembre de 2012

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo 72/2010 que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D. JAVIER PÉREZ-CASTAÑO RIVAS, en nombre y representación de ISABENA OBRAS Y CONSTRUCCIONES, S.A., frente a la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO representada por el Sr. ABOGADO DEL ESTADO, contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 20/01/2010 sobre IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho), siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr D. JESUS N. GARCIA PAREDES .

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

Por el recurrente expresado se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado en fecha 02/03/2010 contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión a trámite por Providencia de fecha 12/03/2010 con reclamación del expediente administrativo.

Segundo:

En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó demanda mediante escrito presentado en fecha de 02/06/2010 en el cuál, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos recurridos.

Tercero:

El Sr. Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 26/10/2010 en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso, y confirmación del acto impugnado.

Cuarto:

No habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba, se dió traslado a las partes para conclusiones.

Quinto:

Por providencia de esta Sala de fecha 17/09/2011 se señaló para votación y fallo de este recurso el día 31/10/2012 que se deliberó y votó, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero:**

Se impugna en el presente recurso la resolución de fecha 20.1.2010, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que confirma los acuerdos de fecha 20.4.2009, de la Dependencia Regional de Inspección de Zaragoza, relativos a liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003, 2004 y 2005, por importe de 842.660,43 , y acuerdo sancionadores, por importes de 362.043,96 , respectivamente, según Acta de disconformidad de fecha 20 de abril de 2009 en actuaciones de carácter parcial, al limitarse a la comprobación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada y correlativa corrección por depreciación monetaria.

La entidad recurrente fundamenta su impugnación en los siguientes motivos: 1) Nulidad de la liquidación derivada del Acta de inspección por infracción del art. 140 de la LGT y de la resolución del TEAC que confirma la regularización en ella contenida, pues los elementos tributarios regularizados correspondientes a los ejercicios 2003 y 2004 ya habían sido previamente comprobados por la Administración tributaria en los procedimientos de comprobación de dichos ejercicios, y que se sustentaban en la no aplicación de la deducción de los beneficios extraordinarios obtenidos con la venta de inmuebles transmitidos, conforme a lo establecido en el art. 42 TRLIS, por no tener la consideración de inmovilizado, dando origen a liquidaciones provisionales, todo ello, en relación con determinados elementos del inmovilizado, en concreto, en relación con la nave industrial sita en la población de Malpica (Zaragoza), reduciéndose la deducción aplicada por la actora en el ejercicio 2003, al igual que sucedió con el ejercicio 2004. Alega que la Inspección pudo examinar la deducción por reinversión de la totalidad de los elementos, pues la comprobación se refería a los requisitos formales establecidos en la normativa fiscal para la deducción, con carácter general, al igual que sucede con la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación de la que arranca la presente regularización; añadiendo que las anteriores comprobaciones finalizaron mediante la correspondiente resolución. Por ello, considera que se infringe el art. 140.1, de la LGT . 2) Nulidad de la liquidación derivada del acta de inspección por prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria en relación con el ejercicio 2003, en fecha 26 de julio de 2008, al haberse iniciado las actuaciones en 11.12.2007 y finalizado en 10.11.2008, al no interrumpir el plazo de prescripción las actuaciones que abocaron a las anteriores liquidaciones provisionales, sobre la base del cómputo de actuaciones que expone en la demanda y actuaciones seguidas. Invoca sentencias de diversos Tribunales en apoyo de esta pretensión. 3) Carácter de inmovilizado de las fincas transmitidas generadoras de las rentas extraordinarias del ejercicio 2003, como resulta de las pruebas aportadas por la actora, así como contratos de arrendamiento celebrados entre VIA AUGUSTA, S.A. y RAMÓN PASCUAL Y HERMANOS; el de aparcería, y el contrato de arrendamiento celebrado entre ISABENA y VIA AUGUSTA. Y 4) Improcedencia de la imposición de sanción alguna por falta de culpabilidad y existir una interpretación razonable de las normas fiscales aplicadas.

El Abogado del Estado apoya los argumentos de la resolución impugnada, negando la prescripción invocada por la actora y sustentada en la imposibilidad de comprobar la deducción aplicada al haber sido objeto de comprobación parcial, invocando jurisprudencia en apoyo de esta pretensión. Alega que el motivo sobre la infracción del art. 140 LGT es una cuestión nueva no invocada en vía económico-administrativa, por lo que es inadmisibile. En cuanto al fondo asume los argumentos de la resolución del TEAC.

Segundo:

El primer motivo de impugnación es el de la nulidad de la liquidación derivada del Acta de inspección por infracción del art. 140 de la LGT y de la resolución del TEAC que confirma la regularización en ella contenida, pues los elementos tributarios regularizados correspondientes a los ejercicios 2003 y 2004 ya habían sido previamente comprobados por la Administración tributaria en los procedimientos de comprobación de dichos ejercicios, y que se sustentaban en la no aplicación de la deducción de los beneficios extraordinarios obtenidos con la venta de inmuebles transmitidos, conforme a lo establecido en el art. 42 TRLIS, por no tener la consideración de inmovilizado, dando origen a liquidaciones provisionales, todo ello, en relación con determinados elementos del inmovilizado, en concreto, en relación con la nave industrial sita en la población de Malpica (Zaragoza), reduciéndose la deducción aplicada por la actora en el ejercicio 2003, al igual que sucedió con el ejercicio 2004. Alega que la Inspección pudo examinar la deducción por reinversión de la totalidad de los elementos, pues la comprobación se refería a los requisitos formales establecidos en la normativa fiscal para la deducción, con carácter general, al igual que sucede con la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación de la que arranca la presente regularización; añadiendo que las anteriores comprobaciones finalizaron mediante la correspondiente resolución. Por ello, considera que se infringe el art. 140.1, de la LGT .

La presente liquidación deriva del Acta A-02 nº 71500013, de fecha 10-11-08, en comprobación de carácter parcial, al centrarse en la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada por la entidad actora (ISABENA), constituida por escisión parcial de VÍA AUGUSTA, S.A., y correlativa corrección por depreciación monetaria, correspondiente a los ejercicios 2003, 2004 y 2005.

Como se desprende de lo actuado en el expediente administrativo, los inmuebles de los que se predica la deducción por reinversión son los descritos en la escritura pública de 15.4.2003 , por la que la actora, ISABENA, vende a CONSTRUCCIONES MONREPÓS, S.A y PAL-RED URBANA, S.L., 6 fincas rústicas y una casa derruida con huerto en el término de Zaragoza, partida de Mamblás (Barrio de Santa Isabel, en los aledaños o límites con la Autovía A-2, Km. 328), que ambas sociedades adquieren en proindiviso y por mitades al precio conjunto de 4.753.849,75 , a pagar la mayor parte en 2004 y 2005, fraccionadamente; figurando como fincas registrales nº 27143, 3401, 3402, 40.031, 5618, 3240 y 9660, con una superficie de 61.277,16 m², en el Registro de la Propiedad de Zaragoza, no en la escritura de venta, haciendo constar que "en la actualidad están libre de arrendamientos y ocupantes".

Como también se desprende de lo actuado en el expediente administrativo, con anterioridad a este procedimiento inspector de carácter limitado por la Dependencia de Gestión Tributaria, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003 , que finalizó por resolución de 19 de marzo de 2007, en la que se reduce la deducción por reinversión, al entender que la reinversión hecha en una nave sita en el polígono de Malpica (Zaragoza), adquirida por 901.518 , según escritura pública de 3.10.2003, no era válida a efectos de dicha deducción por no haberse afectado a la actividad de la empresa; quedando cuantificada en 20.640,32 ; quedando la liquidación provisional en una cuota a ingresos de 151.219,19 .

También en otro procedimiento de comprobación limitada , que concluyó por acuerdo de la Dependencia de Gestión, de fecha 17 de mayo de 2007, se fija la deducción por reinversión procedente para el ejercicio 2004 en la cantidad de 30.960,48 , cuantificándose la cuota diferencial a devolver por tal ejercicio en 36.148,31 , que le fue devuelto a la entidad.

Ambas liquidaciones provisionales, fueron impugnadas ante el TEAR de Aragón, estando pendientes de resolución.

Alega la actora que la Administración pudo comprobar la totalidad de los elementos relativos a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada por la recurrente, por lo que este mismo concepto impositivo no puede ser objeto de comprobación en posteriores comprobaciones limitadas, al haber sido determinado el ajuste por "deducción por reinversión de beneficios extraordinarios", cuyos requisitos formales era el objeto de la inspección limitada, como se pone de manifiesto en el acuerdo sancionador y en la comunicación del inicio de actuaciones de comprobación a los ejercicios ahora liquidados e impugnados, sin indicar a qué aspectos no comprobados se circunscribía la comprobación inspectora, con lo que se produce una especie de solapamiento de actuaciones.

El art. 140.1, de la Ley 58/2003 , General Tributaria , de rúbrica "Efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada", dispone:

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

Esa remisión al art. 139, se refiere a: "2. La resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

a) Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación."

La actora entiende que no se dan nuevas circunstancias o hechos nuevos, distintos a las realizadas y especificadas en una determinada resolución, pues las transmisiones sobre las que se sustentaba el concepto de "reversión de beneficios extraordinarios" eran las que sustentaban la deducción aplicada, sin que se hayan descubiertos otras distintas y nuevas de las expresadas.

La clave interpretativa del anterior precepto se encuentra en la expresión, "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" .

Y la pregunta que se suscita es la de, si esa "novedad" en relación con los "hechos o circunstancias", se predica de la aparición de nuevos datos no hechos constar en la autoliquidación; o del ámbito de la propia actuación comprobadora de la Inspección, es decir, del nuevo análisis por parte del actuario de datos que, constanding en la autoliquidación, no fueron tenidos en cuenta en una comprobación limitada anterior.

La Sala para ilustrar de una forma gráfica el método para abordar esta cuestión, se plantea el supuesto de comprobación de los "ingresos" de una sociedad declaradas en su autoliquidación, y cuyas fuentes de obtención pueden ser de lo más variado (derivados de la actividad económica, ingresos financieros, etc.). Si la Administración inicia una actuación de comprobación de carácter limitado con la finalidad de comprobar y determinar el importe de los "ingresos", y en dicha actuación parcial, por ejemplo, se ciñe a los ingresos "financieros", ¿puede o está facultada para que en una comprobación posterior, también de carácter limitado referida a la partida impositiva de "ingresos", regularice ese mismo concepto impositivo?

En un primer momento, teniendo en cuenta el hecho de que la totalidad de los datos sobre los "ingresos" ya estaban a disposición de la Administración tributaria, parece que no concurren "nuevos hechos o circunstancias" que se aprecien "ex novo" en unas actuaciones posteriores de carácter limitado, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo, no puede hablarse de "novedad", que haya resultado de su apreciación en actuación inspectora posterior.

En un segundo momento, se advierte que las "actuaciones" posteriores, no son distintas de las "realizadas y especificadas", pues ambas se refieren al concepto "ingresos", que es el concepto impositivo sobre el que ha de descansar el carácter limitado de las actuaciones inspectoras, y no dentro de esa "parcialidad", los diversos aspectos o nominaciones que la definen, pues se trataría como una especie de "parcialidad" de la "parcialidad".

Esta misma interpretación es la aplicable al presente supuesto, en el que el carácter limitado de las actuaciones viene referido a la "deducción por inversión de beneficios extraordinarios" en su conjunto; este es el objeto de la actuación inspectora limitada, sin que el hecho de que la Inspección se haya centrado en un determinado elemento del inmovilizado, pueda suponer que la exclusión de dicha comprobación de la "deducción" aplicada por la entidad en relación con otros de los elementos que configuran el ajuste por esa "deducción", inicialmente no comprobados pero que estaban a disposición de la Inspección, permitiendo posteriores comprobaciones de la totalidad de la "deducción" sustentada en la existencia de otras transmisiones que no fueron comprobadas por la Inspección y que configuraban el referido concepto fiscal.

La Sala considera que dicha interpretación no puede sostenerse, primero, porque al ámbito de la "comprobación limitada" se ha de predicar del concepto impositivo al que se acota la comprobación inspectora, practicándose una "liquidación provisional" cuyos efectos se despliegan en la posterior, si así se produce, comprobación de carácter general, con la suerte de que el importe determinado por esos conceptos es que debe figurar a cuenta, y valga la expresión, de la cuantificación de la liquidación general del impuesto. Por ello, no puede entenderse que el carácter limitado de la comprobación de la "deducción por inversión" ampare la comprobación individualizada de cada uno de los elementos del inmovilizado, de forma que, comprobado uno, pueda comprobarse sucesivamente los otros, de forma que ese mismo concepto fiscal sea objeto de continuas regularizaciones con el argumento de que el carácter limitado de cada una de las actuaciones inspectoras, así lo permiten. Segundo, porque, como se ha declarado, no puede admitirse la comprobación limitada de un concepto impositivo que ha sido objeto, a su vez, de otra comprobación limitada, pues supondría acudir a un mecanismo de revisión no contemplado por la norma procedimental, y a extramuros del procedimiento de revisión. Y tercero, porque esa actuación atenta contra el principio de seguridad jurídica, al mantener en situación de inquietud tributaria al sujeto pasivo y pendiente de posibles comprobaciones limitadas en tropel hasta agotar la plenitud del elemento impositivo regularizado.

En este sentido, el art. 140.1, hay que interpretarlo como norma que establece el carácter "preclusivo" del procedimiento de comprobación limitada", pues lo que ordena es que, la Administración "no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado".

La consecuencia de esta declaración es que la regularización de los ejercicios 2003 y 2004 por el concepto de "deducción por reinversión de beneficios extraordinarios", practicada por la posterior comprobación de carácter limitado es improcedente, al haberse comprobado dicho concepto con anterioridad y finalizando con liquidaciones provisionales, resultando en una, una cuota a ingresar de 151.219,19 ; y en la otra, una cuota diferencial a devolver por 36.148,31 , que efectivamente fue devuelta a la actora. En este sentido, este concepto ya no puede volverse a liquidar ni en una posterior comprobación de carácter parcial, ni en una de carácter general que se pudiera practicar por el resto de los demás conceptos impositivos no comprendidos en el ámbito de la comprobación limitada.

Tercero:

Ante estos hechos, la actora alega la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria del ejercicio 2003, en fecha 26 de julio de 2008, al haberse iniciado las actuaciones en 11.12.2007 y finalizado en 10.11.2008, al existir una interrupción injustificada entre la Diligencia nº 3, de fecha 11.2.2008 y la Diligencia nº 5, de fecha 19.9.2008, por período superior al de seis meses, debiéndose calificar la Diligencia nº4, de 3.4.2008, de "diligencia argucia", sin que la interposición de la reclamación económico-administrativa en fecha 26.4.2007 contra las liquidaciones provisionales citadas interrumpa el plazo de prescripción.

Este último aspecto del motivo suscita una cuestión íntimamente relacionada con la anterior, la posibilidad de la prescripción "parcial" de la deuda tributaria.

Como hemos declarado que ya no procede la posterior regularización de los ejercicios 2003 y 2004 por el concepto de "deducción por reinversión de beneficios extraordinarios", decae este argumento.

Lo mismo sucede con lo alegado en el tercer motivo de impugnación, es decir, el carácter de inmovilizado de las fincas transmitidas generadoras de las rentas extraordinarias del ejercicio 2003, como resulta de las pruebas aportadas por la actora, así como contratos de arrendamiento celebrados entre VIA AUGUSTA, S.A. y RAMÓN PASCUAL Y HERMANOS; el de aparcería, y el contrato de arrendamiento celebrado entre ISABENA y VIA AUGUSTA.

Quedaría latente la regularización del ejercicio 2005. En la declaración del ejercicio 2005, la entidad ajustó positivamente el resultado contable por operaciones a plazo en 3.322.365,19 , y aplica una deducción del art. 42, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 2004 , por importe de 618.116,12 .

La Sala entiende que, al derivar la regularización autoliquidada por la entidad de las transmisiones puestas de manifiesto en las autoliquidaciones anteriores, lo declarado en el ejercicio 2005, en este concepto, resulta intangible, por los mismos argumentos antes expuestos.

En consecuencia, procede la estimación del recurso, sin necesidad de analizar el motivo de la sanción, que queda enervado al anular las liquidaciones de la que deriva.

Cuarto:

Por aplicación de lo establecido en el art. 139.1, de la Ley de la Jurisdicción , redacción anterior a la dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, no procede mención especial en cuanto a las costas.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y por la Autoridad conferida por el Pueblo Español.

FALLAMOS

Que ESTIMANDO el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador, D. Javier Pérez-Castaño Rivas, en nombre y representación de la entidad ISABENA OBRAS Y CONSTRUCCIONES, S.L., contra la resolución de fecha 20.01.2010, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, DEBEMOS DECLARAR Y DECLARAMOS que dicha resolución es nula por no ser conforme a Derecho; sin hacer mención especial en cuanto a las costas.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. Don JESUS N. GARCIA PAREDES, estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; 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.