

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ052646

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 24 de octubre de 2013

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 274/2010

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Procedimientos de gestión en la Ley 58/2003. Procedimiento de comprobación limitada. Efectos. Procedimiento de comprobación limitada seguido de procedimiento de inspección parcial sobre los mismos hechos. Los términos a que se ciñó el procedimiento de comprobación limitada debe entenderse cabalmente que comprendían, en su integridad, todos los aspectos de la deducción por reinversión, pues carece de sentido la interpretación restrictiva de la Administración que propugnaba que el objeto de esa verificación era simplemente constatar que aritméticamente cuadraban los importes consignados en las declaraciones, sin indagar en los requisitos determinantes de la deducción. Y es que resultaría absurda una comprobación fiscal reducida a verificar que las cantidades autoliquidadas en varios ejercicios se ajustan entre sí, desentendiéndose por completo de su procedencia material, es decir, del cumplimiento de los requisitos sustantivos, pues cabe rechazar toda interpretación jurídica que conduzca al absurdo y, en particular, toda exégesis sobre la naturaleza de los procedimientos que abone la posibilidad de un expediente tributario superfluo o anodino. Por otro lado, la oscuridad e imprecisión, tanto del requerimiento efectuado, prácticamente incomprendible, como en lo que atañe a la concreción del objeto comprobador, también críptico, no pueden constituir una ventaja para la Administración que las ha provocado, conforme a un principio jurídico de validez universal, máxime cuando el diseño disyuntivo de ratificar o subsanar los importes consignados en las declaraciones que luce en ellos de forma explícita, tropieza con el evidente obstáculo, denunciado en la demanda y al que no se da respuesta en el escrito de contestación, de que vienen referidos a un supuesto de hecho diferente al efectivamente concurrente. La novedad que permite la apertura de un procedimiento posterior debe referirse a hechos o circunstancias sobrevenidas que alteren en alguna medida relevante para la determinación del tributo de que se trata el *statu quo* precedente bajo el cual se efectuó la comprobación limitada, pero no a los hechos que *ex novo* descubra la Administración porque en el segundo procedimiento se hubiera esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad, pues tal no es el sentido en que cabe interpretar el art. 140 Ley 58/2003 (LGT), en tanto que otorga un derecho a los potenciales contribuyentes que pueden ser comprobados o investigados, estableciendo para ellos la tutela de que no cabe dirigir frente a ellos dos procedimientos sucesivos sobre el mismo objeto; de no interpretarse así, quedaría frustrada la finalidad del precepto, que podría ser burlado fácilmente con sólo escindir artificiosamente el objeto o el alcance de la comprobación, articulando una especie de reserva de inspección futura que impidiese la consumación de la cosa juzgada administrativa.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 136, 137, 138, 139 y 140.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchis.

Magistrados:

Don FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

Don JOSE GUERRERO ZAPLANA

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

SENTENCIA

Madrid, a veinticuatro de octubre de dos mil trece.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 274/10 , que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha promovido el Procurador D. Ramón Rodríguez Nogueira, en nombre y representación de la entidad mercantil TENATROP, S.L., frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico-Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso asciende, globalmente considerada, a 449.576,67 euros. Es ponente el lltmo. Sr. Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS , quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la mercantil recurrente se interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito presentado el 19 de julio de 2010, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de mayo de 2010, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, de 29 de enero de 2009, desestimatoria a su vez de las reclamaciones acumuladas nº 54/00874/06 y 54/00875/06, interpuestas contra sendos acuerdos desestimatorios de los recursos de reposición potestativos, dirigidos frente a acuerdos de liquidación y sanción, dictados en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003 y 2004. Se acordó la admisión a trámite del recurso contencioso-administrativo mediante providencia de 23 de julio de 2010, en la que igualmente se reclamó el expediente administrativo.

Segundo.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda mediante escrito de 12 de enero de 2011 en el que, tras alegar los hechos y exponer los fundamentos de Derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso, con anulación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central recurrida, así como de las liquidaciones y sanciones en ella impugnadas.

Tercero.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el 15 de febrero de 2011, en el que, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, suplica la desestimación del recurso contencioso- administrativo, por ser ajustadas a Derecho las resoluciones impugnadas.

Cuarto.

Recibido el proceso a prueba, se practicaron las diligencias probatorias solicitadas por la parte recurrente y fueron admitidas por la Sala, con el resultado que obra en autos.

Quinto.

Dado traslado a las partes para el trámite de conclusiones, lo evacuaron con la presentación de sendos escritos en que se ratificaron en sus respectivas pretensiones.

Sexto.

La Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 17 de octubre de 2013 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Séptimo.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Es objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de mayo de 2010, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, de 29 de enero de 2009, desestimatoria a su vez de las reclamaciones acumuladas nº 54/00874/06 y 54/00875/06, interpuestas contra sendos acuerdos de recursos de reposición potestativos dirigidos frente a acuerdos de liquidación y sanción en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003 y 2004.

Segundo.

Con carácter previo al examen sobre el fondo de la cuestión debatida, relativa a la procedencia o no de la deducción por reinversión a que se refiere el artículo 36 ter de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es necesario resolver de forma preferente la cuestión suscitada en la demanda acerca de la imposibilidad de ejercicio de la potestad comprobadora de la Administración tributaria, dada la previa existencia de dos resoluciones que, respectivamente referidas a los ejercicios 2003 y 2004, los mismos que los regularizados más adelante, ponían fin a sendos procedimientos de comprobación limitada, pues el eventual éxito procesal del citado motivo impugnatorio haría superfluo el análisis de las demás cuestiones de fondo abordadas en la demanda.

Según aduce el mencionado escrito, el objeto del citado procedimiento de comprobación limitada comprendía, a juicio de la sociedad recurrente, el examen de la deducción por reinversión que nos ocupa, tanto la referida a 2003 como la correspondiente al ejercicio 2004, lo que impedía una ulterior comprobación sobre esos mismos hechos, por prohibirla de forma expresa el artículo 140 de la Ley General Tributaria, a menos que las actuaciones emprendidas en segundo lugar, esto es, las inspectoras abiertas más tarde, hubieran tenido como objeto la comprobación o investigación de hechos o circunstancias nuevos descubiertos en relación con el cumplimiento de los requisitos de la deducción por reinversión aplicada en las autoliquidaciones.

Tercero.

El régimen jurídico del procedimiento de comprobación limitada, su objeto y efectos, viene establecido en la Ley General Tributaria vigente en los artículos 136 a 140 -dentro del Capítulo en que se disciplinan las actuaciones y procedimiento de gestión tributaria-, preceptos que se reproducen en su integridad:

" Subsección Quinta. Procedimiento de comprobación limitada

" Artículo 136. La comprobación limitada

1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.
2. En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

3. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

4. Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del art. 142 de esta ley".

" Artículo 137. Iniciación del procedimiento de comprobación limitada

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.

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

" Artículo 138. Tramitación del procedimiento de comprobación limitada

1. Las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada se documentarán en las comunicaciones y diligencias a las que se refiere el apartado 7 del art. 99 de esta ley.

2. Los obligados tributarios deberán atender a la Administración tributaria y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

El obligado tributario que hubiera sido requerido deberá personarse en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar la documentación y demás elementos solicitados.

3. Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración tributaria deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho".

" Artículo 139. Terminación del procedimiento de comprobación limitada

1. El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:

a) Por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.

b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el art. 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

c) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.

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.
- b) Especificación de las actuaciones concretas realizadas.
- c) Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución.
- d) Liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada".

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

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

2. Los hechos y los elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante haya prestado conformidad expresa no podrán ser impugnados salvo que pruebe que incurrió en error de hecho".

Del expresado régimen jurídico derivan, a juicio de la Sala, las notas características que la Ley prevé para dicho procedimiento, que es limitado no tanto en lo que se refiere al objeto o ámbito de la comprobación que cabe efectuar, sino más bien en lo referente a los medios o instrumentos conferidos para llevarla a cabo. Se trata, por tanto, de un procedimiento en que se podrían comprobar, en principio, los mismos hechos que en el de inspección, significativos para la configuración del hecho imponible y sus datos y circunstancias relevantes - aunque la Administración se puede autolimitar, reduciendo ese potencial objeto general a hechos, operaciones o datos singulares y concretos, siempre que esa opción, que no es discrecional, no se lleve a cabo con la mera intención de prefigurar una especie de reserva de comprobación inspectora posterior, esto es, con el propósito de evitar la cosa juzgada administrativa-. Tal es lo que ha sucedido en el asunto objeto de enjuiciamiento, pues la comprobación limitada que nos ocupa se abrió y notificó al contribuyente para la verificación de aspectos singulares de las autoliquidaciones respectivas, sólo una de las cuales interesa a la resolución del presente litigio, la que se refiere a la deducción por reinversión del artículo 36 ter de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

En concreto, el requerimiento ordenado en relación con el ejercicio 2003 que se formuló también para 2004, tenía por objeto, en lo que a este proceso interesa, reclamar al contribuyente información relativa a: "...ratificación o, en su caso, subsanación del importe consignado en su autoliquidación correspondiente a las deducciones del artículo 36 ter de la Ley 43/1995 pendientes de aplicación al inicio del periodo, de las generadas en el ejercicio, de las aplicadas en esta liquidación y de las pendientes de aplicación en periodos futuros, todo ello de conformidad con lo establecido en el artículo 99.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ", expresión a la que se añade la explicación un tanto confusa de que "...por ello se acuerda realizar este requerimiento con el fin de que proceda a subsanar las citadas incidencias" .

El mismo acuerdo reseñado indica el alcance del propio procedimiento que inicia con el expresado requerimiento, aclarando - también en lo que al objeto impugnatorio de este recurso se refiere-, que "...el alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto:

Aclarar y corregir las diferencias entre los importes declarados en concepto de deducciones del artículo 36 ter de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades originados en periodos anteriores y los saldos a compensar, en su caso, declarados o comprobados por la Administración en la autoliquidación del periodo anterior".

Cumplimentados en forma ambos requerimientos -el de 2004 repite el mismo contenido ya expresado-, se dictan y notifican a su destinatario dos acuerdos de 30 de agosto de 2005 y 18 de enero de 2006, que cierran en uno y otro caso el procedimiento de comprobación limitada sin determinación alguna de responsabilidad por deudas fiscales, una vez cumplida esa confesada finalidad de aclarar, subsanar o justificar las incidencias advertidas por la Administración. En particular, ambos acuerdos reiteran que "...el objeto de las actuaciones

realizadas ha sido la subsanación, aclaración o justificación de las incidencias observadas en los datos declarados y que han sido detalladas cuando se especificó el alcance de este procedimiento", a lo que se añade, reproduciendo la fórmula legal del artículo 140 de la LGT que "...con la notificación de este acuerdo finaliza el procedimiento de comprobación limitada que estaba en curso. La Administración Tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el concepto, ejercicio y alcance ahora comprobados, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en esta resolución...".

Esta forma de terminación del procedimiento de comprobación limitada es la prevista en el artículo 139 LGT , cuyo apartado 1.a) tipifica como modalidad finalizadora la resolución expresa, en relación con el apartado 2.d), que concreta dos posibilidades para tal resolución, por razón de su contenido: de un lado, la liquidación provisional, que no es el caso, por la que la Administración determina una deuda tributaria y exige su pago omitido; y, en segundo término, la declaración formal de ausencia de responsabilidad derivada del seguimiento del procedimiento que con ella concluye, esto es la "...manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada". Este es el caso.

De ahí que, dado el contenido de esa resolución, creadora de cierta cosa juzgada administrativa, en tanto que limita las posibilidades de comprobación ulteriores referidas al mismo objeto, sea sumamente extraño que el 4 de octubre de 2005 se comunicase a la sociedad antes comprobada la apertura de un procedimiento de inspección, siendo así que dicho inicio - aparentemente contradictorio con las resoluciones mencionadas-, se efectuó tan sólo unas semanas más tarde del cierre del procedimiento limitado relativo al ejercicio 2003 y antes aún del cierre definitivo del referente a 2004, sin conocer por tanto el resultado de éste, extrañeza que nos causa y para la que no es óbice que tal procedimiento inspector se refiriera únicamente a 2003, no a 2004, dada la total y absoluta interrelación entre ambos, reconocida por la propia Administración y revelada de forma patente en el modus operandi que se ha descrito.

Cuarto.

Siendo ello así, tiene razón la sociedad comprobada cuando denuncia que la Administración ha infringido el artículo 140 de la LGT , que prohíbe, con la salvedad de la aparición de hechos o circunstancias nuevos -que es una noción necesitada de precisión-, la apertura de un procedimiento de esa naturaleza cuando se ha cerrado con anterioridad otro de comprobación limitada con el mismo objeto, sin declaración de responsabilidad, contraviniendo con ello la cosa juzgada administrativa creada con ocasión del primer acto favorable dictado. Con respecto a éste, el posterior acuerdo de inicio de actuaciones inspectoras constituye, de facto , una revocación o revisión de oficio informal, sin atenerse a las solemnidades a que para tal iniciativa debe someterse la Administración, justamente porque su propósito es expulsar del tráfico jurídico los actos favorables al administrado y, por ende, declarativos de derechos en los términos de los artículos 217 y concordantes de la LGT , en relación con el artículo 102 y siguientes de la Ley 30/1992 , sobre el Procedimiento Administrativo Común.

Obviamente, los dos aspectos del problema jurídico que debemos abordar son los relativos, de una parte, a la identidad del objeto comprobado en primer lugar, mediante el procedimiento de comprobación limitada, con el determinado en las actuaciones inspectoras de carácter parcial; y, en segundo término, si cabe hablar de hechos o circunstancias nuevas, como factor justificador de la apertura del procedimiento inspector, para calificar aquellos que la Administración averigüe o descubra en el seno mismo de un procedimiento ya iniciado, pero que no son estrictamente nuevos, en el sentido de que pudieron ser apreciados en su día, además de que definen hechos o circunstancias que han permanecido inalterables desde su acaecimiento.

A tal respecto, conviene efectuar las siguientes consideraciones:

a) El alcance del procedimiento de comprobación limitada, expresado más arriba con transcripción ad pedem litterae de sus términos, quedaba limitado a "...aclarar y corregir las diferencias entre los importes declarados en concepto de deducciones del artículo 36 ter de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades originados en periodos anteriores y los saldos a compensar, en su caso, declarados o comprobados por la Administración en la autoliquidación del periodo anterior".

Por su parte, el requerimiento de información exigido al comprobado se dirigía al objetivo de "...ratificación o, en su caso, subsanación del importe consignado en su autoliquidación correspondiente a las deducciones del

artículo 36 ter de la Ley 43/1995 pendientes de aplicación al inicio del periodo, de las generadas en el ejercicio, de las aplicadas en esta liquidación y de las pendientes de aplicación en periodos futuros...".

b) Los términos a que se ceñía dicho procedimiento deben entenderse cabalmente que comprenden, en su integridad, todos los aspectos de la deducción por reinversión del artículo 36 ter de la Ley 43/1995, pues carece de sentido la interpretación restrictiva que la Administración, singularmente el TEAC, otorga a esos textos para propugnar que el objeto de esa verificación era simplemente cotejar de forma extrínseca o epidérmica los importes consignados en las declaraciones, esto es, constatar que aritméticamente cuadran, sin indagar en los requisitos determinantes de la deducción.

c) En otras palabras, resultaría absurda una comprobación fiscal reducida a verificar que las cantidades autoliquidadas en varios ejercicios se ajustan entre sí, desentendiéndose por completo de su procedencia material, es decir, del cumplimiento de los requisitos sustantivos, pues cabe rechazar toda interpretación jurídica que conduzca al absurdo y, en particular, toda exégesis sobre la naturaleza de los procedimientos que abone la posibilidad de un expediente tributario superfluo o anodino, pese a que la Administración despliega unos medios coactivos y, digámoslo también, consume en ello el dinero público, incurriendo en un gasto al que debe presuponersele un cierto sentido y finalidad, dentro del principio de asignación equitativa (art. 31.2 CE).

d) Por otro lado, la oscuridad e imprecisión, tanto del requerimiento efectuado, prácticamente incomprensible, como en lo que atañe a la concreción del objeto comprobador, también críptico, no pueden constituir una ventaja para la Administración que las ha provocado, conforme a un principio jurídico de validez universal, máxime cuando el designio disyuntivo de ratificar o subsanar los importes consignados en las declaraciones que luce en ellos de forma explícita, tropieza con el evidente obstáculo, denunciado en la demanda y al que no se da respuesta en el escrito de contestación, de que vienen referidos a un supuesto de hecho diferente al efectivamente concurrente.

e) Ello es así porque, según afirma sin contradicción la parte recurrente, que lo acredita documentalmente con la aportación de las correspondientes liquidaciones, no había deducciones generadas en ejercicios anteriores a 2003 y pendientes de aplicación en la cuota de ese ejercicio -a las que por hipótesis se refería el requerimiento-, ni otra operación realmente acontecida que la que dio lugar a la deducción por reinversión, la compraventa de los inmuebles situados en las calles Policarpo Sanz y Marqués de Valladares, de Vigo, efectuada mediante escritura pública de 8 de enero de 2003.

De ahí que el vago y evanescente contenido del requerimiento formulado para dar comienzo al procedimiento de comprobación limitada no guardara la menor correspondencia con los hechos que realmente pretendían comprobarse, pues sólo uno de ellos, no identificado con precisión en el acuerdo de inicio de dicho procedimiento, venía referido a la deducción por reinversión, pero en modo alguno por razón de supuestas deducciones generadas en ejercicios anteriores y pendientes de aplicar.

f) No es secundaria tampoco la reflexión, orientada a dar sentido y finalidad a la prohibición expresa establecida en el artículo 140 LGT, esto es, para asignarle un contenido adecuado a dicho precepto, en tanto confiere un derecho de los administrados a no ser comprobados una y otra vez, acerca del ámbito de la labor comprobadora efectivamente emprendida -como factor determinante o definitorio del objeto del procedimiento-, por virtud de la cual se hace preciso extenderlo también al que racionalmente pudo acometer la Administración en el seno de ese procedimiento y sin embargo no hizo por inadvertencia, impericia o por ignotas razones -acaso por la siempre vidiosa separación de las funciones de gestión e inspección y su atribución a dependencias distintas de la Administración tributaria, que es cuestión interna que no puede dar lugar a consecuencias adversas para el comprobado-.

g) Dicho en otras palabras, este Tribunal no encuentra razón legítima alguna por virtud de la cual, en el expresado procedimiento de comprobación limitada, no pudiera ser examinada, y eventualmente regularizada, la deducción por reinversión llevada a cabo y para cuya comprensión de sus características relevantes se pidió al interesado, por la vía del requerimiento mencionado, una copiosa documentación.

h) En cualquier caso, es transcendental que el procedimiento inicial finalizase con la manifestación expresa de que no procedía regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada, lo que equivale a que dicha resolución final admitía la procedencia misma, por razones de fondo, de la deducción por reinversión declarada como tal, no tanto porque realmente se hubiese comprobado ésta en cuanto al cumplimiento de sus requisitos, sino porque no había ninguna razón para dejar de hacerlo y, en cualquier caso, la Administración no nos ha ofrecido, ni en la liquidación, ni en la vía económico-administrativa, ni en este proceso, una explicación satisfactoria sobre la imposibilidad de regularizar la situación del contribuyente en ese punto.

i) No cabe olvidar, a propósito de tal cuestión, que el procedimiento de comprobación limitada finalizó con la resolución que se ha mencionado, demostrativa a juicio de esta Sala, de un nihil obstat a la deducción por reinversión objeto de discrepancia procesal, puesto que si quedara alguna duda al respecto, debe también recordarse que la otra modalidad alternativa prevista, como modo de terminación del procedimiento a que nos venimos refiriendo, es la prevenida en el artículo 139.1.c) de la LGT , "...c) por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada..." . Quiere ello decir que si la Administración consideraba que el cauce de los artículos 136 y siguientes de la LGT era insuficiente o ineficaz, dados los medios atribuidos al efecto, para efectuar un pronunciamiento definitivo sobre la deducción por reinversión del artículo 36 ter LIS , previo análisis de sus requisitos materiales y formales, la única solución procedente era la de hacer desembocar el procedimiento inicial en otro de mayor calado, el de inspección, donde las posibilidades de comprobación y reclamación de datos y antecedentes son cualitativamente mayores, opción de la que evidentemente no hizo uso, pudiendo hacerlo.

Antes al contrario, se finalizó el procedimiento de comprobación limitada con una resolución absoluta, declarativa de ausencia de responsabilidad, que contraviene, ciertamente, la prohibición de la apertura de un procedimiento ulterior sólo semanas más tarde, lo que permite llegar a la conclusión de que la Administración se apercibió de su error, pero lejos de rectificarlo adecuadamente, revocando de oficio el acto declarativo de derechos que había dictado, inició un segundo procedimiento, el inspector, de carácter parcial, limitado al examen de los mismos hechos ya comprobados o, lo que para este Tribunal es igual a los efectos que analizamos, que pudieron comprobarse.

j) En cualquier caso, la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, de carácter parcial en los términos del artículo 148 LGT adoptada el 4 de octubre y notificada el 5 de octubre de 2005, también es sumamente inconcreta en cuanto al objeto sobre el que se proyecta, pues está dirigido eufemísticamente a "comprobar la operación de compraventa de los inmuebles situados en las calles Policarpo Sanz y Marqués de Valladares mediante escritura pública de fecha 8 de enero de 2003..." , mención que parece eufemística y que de hecho elude, no se sabe si deliberadamente o por mera inadvertencia, toda mención a la deducción por reinversión de las ganancias obtenidas en la citada compraventa, toda vez que la finalidad institucional de la actividad inspectora no consiste en comprobar contratos u operaciones como tales, sino más específicamente en examinar la transcendencia tributaria de los datos, hechos, operaciones o contratos.

Además, el objeto de la comprobación, como resulta del examen de las diligencias llevadas a cabo, así como del acta extendida en disconformidad, no era otro que el de la deducción por reinversión del artículo 136 ter de la LIS de 1995 , que ya había sido afectado por un procedimiento comprobador previo, terminado sin declaración de responsabilidad.

k) Para finalizar, no puede ser acogida la opinión vertida en el escrito de contestación a la demanda, que por primera vez se acoge a la salvedad que el artículo 140 de la LGT prevé para abrir paso a una segunda comprobación: "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" .

Es cierto que el precepto está redactado de una forma que, en su pura literalidad, parece permitir que ese descubrimiento de nuevos hechos o circunstancias que habilitaría la posibilidad de una segunda regularización se lleve a cabo dentro de un procedimiento ya abierto, lo que haría estéril e ilusoria la prohibición general de reiteración de regularizaciones -que debe entenderse rectamente como imposibilidad de una segunda comprobación, no sólo cuando ha habido regularización sino, con mayor razón aún, cuando no la ha habido porque se ha declarado que no es precisa al no apreciarse responsabilidad alguna-

Por tanto, esa novedad debe referirse a hechos o circunstancias sobrevenidas, que alterasen en alguna medida relevante para la determinación del tributo de que se trata el statu quo precedente bajo el cual se efectuó la comprobación limitada de los artículos 136 y siguientes LGT , pero no a los hechos que ex novo descubra la Administración porque en el segundo procedimiento se hubiera esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad, pues tal no es el sentido en que cabe interpretar el precepto, en tanto que otorga un derecho a los potenciales contribuyentes que pueden ser comprobados o investigados, estableciendo para ellos la tutela de que no cabe dirigir frente a ellos dos procedimientos sucesivos sobre el mismo objeto -en una relación semejante a la

que se produce entre la comprobación parcial y la general en cuanto al objeto de la primera-. De no interpretarse así, quedaría frustrada la finalidad del precepto, que podría ser burlado fácilmente con sólo escindir artificiosamente el objeto o el alcance de la comprobación, articulando una especie de reserva de inspección futura que impidiese la consumación de la cosa juzgada administrativa.

Quinto.

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , no se aprecian méritos que determinen la imposición de una especial condena en costas, por no haber actuado ninguna de las partes con temeridad o mala fe en defensa de sus respectivas pretensiones procesales.

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Ramón Rodríguez Nogueira, en nombre y representación de la entidad mercantil TENATROP, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de mayo de 2010, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, de 29 de enero de 2009, referente a los acuerdos de liquidación y sanción en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003 y 2004, a que se ha hecho reiterada mención, debemos declarar la nulidad de los mencionados actos administrativos, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico, sin que proceda hacer mención especial en relación con las costas procesales devengadas, al no haber méritos para su imposición.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 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.

PUBLICACION

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma. Ilmo. Sr. D. FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.