

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ055059

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia de 28 de mayo de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 211/2011***SUMARIO:**

Procedimiento de inspección. Terminación del procedimiento. Caducidad. Apertura de un segundo procedimiento, resultando el primero inacabado. Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Seguridad jurídica. Aplicación de la doctrina de los actos propios. Procede declarar la imposibilidad jurídica de iniciar y resolver una segunda comprobación inspectora cuando ya se ha producido otra anterior terminada sin formalidad alguna y, por ende, sin declaración de responsabilidad. No es de olvidar que, a la hora de configurar el concepto de acto propio de voluntad de la Administración, éste se puede localizar no sólo en actos expresos y formales, sino en actos tácitos y aún presuntos [Vid., en el mismo sentido, SSTs, de 6 de marzo de 2014, recurso n.º 2171/2012 (NFJ053959) y, de 4 de noviembre de 2013, recurso n.º 3262/2012 (NFJ052680)], con tal que su sentido sea concluyente, efecto que puede asignarse a la finalización de ese primer procedimiento inspector abierto por el mismo concepto, ejercicio y operación concreta, en que pudiendo haberse seguido una regularización -si se reputaban inválidos los motivos económicos de la operación de escisión llevada a cabo- sin embargo finalizó mediante un informe mediante al que a la entidad se le dio de baja en el plan de inspección, sin acta, liquidación ni deuda, lo que supone una valoración acerca de la procedencia de aplicar el régimen especial de escisiones y fusiones que no puede ser desconocida por la Administración en actuaciones ulteriores. Documentación. **Comunicaciones, diligencias e informes.** La Sala interpreta que el citado informe trasciende de la naturaleza propia de los informes como actos de constancia, para incardinarse en los actos de voluntad.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 69, 140, 237 y 239.

Constitución Española, art. 24.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 56.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 189.4.

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

SENTENCIA

Madrid, a veintiocho de mayo de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo n.º 211/11, que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha promovido el Procurador D. Luis Amado Alcántara, en nombre y representación de la entidad mercantil ROACON, S.A., que actúa como sucesora de NUEVA MIRANDA, S.A., frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico-Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 686.252,82 euros, aunque la cuota liquidada es de 547.502,25 euros, no alcanzando en consecuencia el umbral cuantitativo del recurso de casación común. Es ponente el Ilmo. Sr. Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la mercantil recurrente expresada se interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito presentado el 22 de junio de 2011, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de abril de 2011, estimatoria del recurso de alzada del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, entablado contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 30 de abril de 2009, que estima la reclamación deducida contra la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000. Se acordó la admisión a trámite del recurso contencioso- administrativo por decreto de 29 de junio de 2011, en la que igualmente se reclamó el expediente administrativo.

Segundo.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda mediante escrito de 10 de mayo de 2012 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 la liquidación subyacente allí impugnada y previamente anulada por el TEAR de Castilla y León.

Tercero.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el 27 de junio de 2012, 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 en la fase correspondiente las diligencias probatorias interesadas por la parte recurrente y que fueron admitidas por la Sala, con el resultado que obra en autos.

Quinto.

Dado traslado a las partes procesales para la celebración del trámite de conclusiones, las 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 14 de mayo 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 7 de abril de 2011, estimatoria del recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 30 de abril de 2009, que estima a su vez la reclamación deducida contra la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000.

Segundo.

La demanda aduce, como primer motivo de nulidad, la prescripción de la potestad liquidatoria referida al ejercicio 2000 del Impuesto sobre Sociedades, anclando la argumentación de sustento en la previa existencia de

una comprobación, abierta el 9 de abril de 2002 a la entidad Nueva Miranda, S.A., de la cual la recurrente trae causa legal, comprensiva de varios conceptos impositivos y, entre otros, del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1997 a 2000, éste último el mismo que se regulariza por la Inspección mediante el acta y subsiguiente liquidación que aquí es objeto de impugnación.

Tercero.

Antes de acometer el examen de dicho motivo -que en realidad está íntimamente relacionado con otro también alternativamente planteado, el de la existencia de un acto propio de finalización de la citada comprobación previa sin determinación alguna de deuda tributaria-, debe ponerse de relieve el claro desacierto del TEAC, respaldado íntegramente en la contestación a la demanda, en tanto se considera liberado de su deber jurídico de examinar la prescripción, sobre la base de un pretendido consentimiento, por la entidad recurrida en dicha instancia, de la resolución favorable a ella e impugnada de contrario. Si se examina dicha resolución, dictada por el TEAR de Castilla y León el 30 de abril de 2009, existe un error en la calificación del fallo, que ha podido inducir, por inadvertencia o falta de atención, a su vez, el error en que incurre el TEAC. Aquella resolución acuerda, ad pedem litterae, lo siguiente: "...estimar en parte la reclamación presentada anulando el Acuerdo de liquidación impugnado". Como el órgano regional no aclara la razón por la cual la estimación se reputa parcial y no total, cabe deducir de la lectura de la fundamentación jurídica que tal signo parcial es el fruto de haber rechazado dos motivos de nulidad previos al examen de fondo, uno de ellos sobre la identidad de la recurrente como obligada a la totalidad de la deuda tributaria, atendida su condición de beneficiaria de la escisión junto a otras empresas, cuestión que es analizada en sentido denegatorio por el TEAR; y una segunda, equivalente a la que ahora se nos plantea, referida a la prescripción de la acción liquidatoria, que también resuelve en sentido desestimatorio. Despejadas ambas objeciones, el TEAR analizó el fondo, en su fundamento cuarto, sobre la procedencia de aplicar a la escisión emprendida el régimen especial de neutralidad y diferimiento de operaciones de reestructuración empresarial, del Capítulo VIII del Título VIII, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuestión que resuelve con estimación de la pretensión y, de manera implícita, con el reconocimiento del derecho a disfrutar de ese régimen especial fiscal que le había sido negado.

Pues bien, a partir de la adecuada comprensión de tales hechos, que no son difíciles de asimilar, cabe concluir que el rechazo de los motivos de forma o procedimiento y, una vez se acomete el fondo de la cuestión, el acogimiento de ésta, lo que determina necesariamente es la estimación total -y no parcial-, de la reclamación, pues la consecuencia jurídica del fundamento citado es que la liquidación es nula, por aplicar indebidamente la cláusula antifraude del artículo 110 de la LIS, lo que lleva aparejado el reconocimiento del derecho a la aplicación del régimen especial de neutralidad establecido en la Ley reguladora del Impuesto. El hecho de que se hubieran rechazado previamente dos motivos referentes a la reducción de la cuota exigible a la parte proporcional en que la actora participó en la operación, de una parte; y a la prescripción extintiva también invocada, y fundamentada, como también se hace ahora, en la existencia de otra comprobación inspectora finalizada sin acto administrativo formal, en un sentido o en otro, no lleva a la estimación parcial, sino total, pues lo que viene a inferirse es que el acto impugnado es nulo y debe desaparecer del mundo jurídico, lo que se declara no de manera condicional, relativa o fragmentada, sino total, pues el TEAR de Castilla y León reconoce el derecho de la sociedad reclamante a acogerse al invocado régimen fiscal favorable. Si no existiera la privilegiada modalidad impugnatoria del artículo 241.3 de la Ley General Tributaria en favor de la Administración actuante, dicho acto habría devenido firme y definitivo para el reclamante, en tanto satisfacía plenamente su pretensión.

Siendo así las cosas, se equivoca gravemente el TEAC cuando se abstiene de analizar la prescripción opuesta por la sociedad que, en la fase jerárquica de alzada intervino para defender el acto recurrido por el Director del Departamento de Inspección, pretextando fútilmente que ROACON sólo ocupaba la posición de recurrido en la citada alzada, lo que siendo cierto, no puede ocasionar a dicha parte una apreciable merma de sus derechos sobre la base de la errónea apreciación de que, pudiendo recurrir la resolución del TEAR de Castilla y León, no lo habría hecho por voluntad propia, pues la verdadera razón, que sorprende no haya sido encontrada por el TEAC, es que se trataba de un acto neta e íntegramente favorable para ROACON que, por ende, no sólo no era preciso impugnar, sino que no era posible hacerlo, pues una comprensión adecuada de la legitimación activa impide la posibilidad jurídica de reaccionar frente a la validez de los actos que favorecen de manera incondicional, pura y simplemente, la posición postulada.

Sostener lo contrario, como hace el TEAC, es tanto como privar al recurrido de un debate presidido por el principio de igualdad de armas, ya de suyo notablemente mermado por la Ley al instrumentar un medio impugnatorio tan sumamente peculiar como la alzada de los órganos de la Administración, que en modo alguno pueden conceptuarse como un recurso en sentido propio jurídico, máxime si se exige al recurrente que impugne los actos pura y simplemente favorables para poder esgrimir motivos de nulidad de la liquidación originaria rechazados por el propio TEAR.

Falla, pues, el presupuesto de hecho que impedía al TEAC analizar la prescripción aducida, el pretendido consentimiento de la actora al acto resolutorio de la reclamación a hipotéticos aspectos desfavorables del acto

recurrido, pues tal conformidad no lo es, en el sentido de acto de voluntad de quien, pudiendo recurrir, no lo hace, sino que la hipótesis es diferente: no es dable impugnar los actos favorables por los beneficiarios del fallo que los determina y, por ende, no puede ser legítimo reprochar a los ciudadanos el no haber llevado a cabo esa impugnación como base para el análisis de los motivos esgrimidos.

Cabe añadir a lo dicho que los cauces del debate en la vía económico-administrativa no pueden ser tan estrechos, cuando son utilizados por los contribuyentes, como el TEAC sostiene, pues el órgano decisor mantiene un control sobre aspectos de las impugnaciones que no necesariamente está restringido a las cuestiones planteadas por el recurrente, como es conocido. En tal sentido, el artículo 237 de la Ley General Tributaria, en trance de acotar la "Extensión de la revisión en vía económico-administrativa", dice:

"1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.

2. Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones".

Ello se complementa con lo establecido en el artículo 239 de la propia Ley General Tributaria de 2003, que a propósito de la "Resolución", dispone que:

"1. Los tribunales no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia en los preceptos legales.

2. Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados".

Existe, por tanto, un deber legal, en sede económico-administrativa, de decidir acerca de todas las cuestiones jurídicas que suscite el expediente, sin una mecánica supeditación a los motivos formalmente planteados por los interesados (y no necesariamente sólo por el reclamante o el recurrente, según la fase procesal), con sólo respetar la observancia de la audiencia prevista en el transcrito artículo 237.2 LGT, trámite innecesario cuando en este asunto no sólo es apreciable una posible causa de nulidad por el órgano de resolución, sino algo que hace cualitativamente más intenso el deber de resolver, puesto que sí se trata de una cuestión formalmente suscitada en el debate por la sociedad demandante y, ante el TEAC, recurrida, que tal órgano no ha abordado bajo una explicación que en modo alguno, por las razones expuestas, puede ser compartida.

A ello cabe añadir que, siendo el motivo esgrimido y no analizado la prescripción extintiva de la potestad liquidatoria, la construcción del objeto remisorio queda aún más debilitada, en tanto la ley obliga a la Administración, en el ejercicio de sus diferentes funciones, a apreciarla de oficio, tanto en vía gestora como inspectora o revisora.

A tal efecto, el artículo 69 de la LGT de 2003, aplicable al caso presente, en orden a la determinación de la "Extensión y efectos de la prescripción", señala lo siguiente:

"1. La prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria salvo lo dispuesto en el apartado 7 del artículo anterior.

2. La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario".

A lo sumo, la aplicación de oficio de la prescripción obligaría a abrir, en el recurso de alzada, el trámite alegatorio correspondiente, para el caso de que no hubiera sido planteada la prescripción por ninguna de las partes en el seno del procedimiento, hipótesis que, como ya ha quedado ampliamente señalado, no es aquí concurrente.

Como esta Sala ha declarado reiteradamente (por todas ellas, sentencia de 8 de noviembre de 2012, dictada en el recurso nº 21/09):

"...la prescripción es apreciable de oficio - artículo 69.2 de la vigente L.G.T. -, al constituir causa extintiva de las potestades para determinar y cuantificar la deuda tributaria, que la propia Administración pudo apreciar, sin que se lo impidiera, en una comprensión del ejercicio de tales potestades presidida por el principio de buena fe, la falta de alegación del favorecido, pues eso es, en rigor, el deber que incumbe a la Administración, sea gestora, inspectora o revisora, de aplicar de oficio dicha causa.

... Finalmente, la Sala podría apreciar también ex officio la prescripción, como el Tribunal Supremo ha declarado en alguna ocasión, aunque debería en tal caso, a nuestro juicio, abrir el debate sobre tal cuestión cuando no hubiera sido planteada por las partes en sus escritos rectores, conforme a lo dispuesto en el artículo 33.2 de la LJCA, lo que refuerza notablemente lo que hasta hemos razonado, pues si la Sala puede suscitar, de

oficio, pretensiones y motivos no promovidos por las partes, excepcionando con ello el principio dispositivo, con más razón podrá analizar los motivos que sí han sido oportunamente esgrimidos, aunque no se hubieran aducido en las vías revisoras previas".

En definitiva, ello nos habilitaría en todo caso para examinar la prescripción aquí invocada, con independencia de la cuestión, irrelevante en el proceso judicial -que debe desarrollarse con todas las garantías (art. 24 CE)- de que el motivo basado en la prescripción (o cualquier otro) hubiera sido alegado en las vías previas ante la Administración, pues en el seno del proceso rige un principio de libertad de alegación y prueba, no condicionado por el acervo alegatorio y probatorio procedente de las vías previas de obligatorio tránsito. No en vano, la previa conducta de las partes en las antecedentes impugnaciones no se puede erigir en límite a esa libertad.

Así, esta Sala ha declarado de forma muy reiterada que la prescripción extintiva no entraña una pretensión propiamente dicha, sino un motivo de nulidad, y que lo que prohíbe la norma procesal es la desviación del objeto del litigio, bien porque se altera el acto frente al que se acciona o porque se pide respecto de él alguna cosa nueva, lo que no sucede cuando se esgrimen motivos de invalidez o se argumenta sobre los ya aducidos, respecto a los cuales es lícito razonar válidamente ex novo, siendo pertinente la cita al respecto del artículo 56.1 de la LJCA, a cuyo tenor "1. En los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de Derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración".

La ley reconoce, por tanto, libertad de alegación de motivos, lo que impide dejar sin resolver la cuestión respecto a la prescripción de la potestad liquidatoria, para cuyo examen debe tenerse en cuenta que tal motivo está indisolublemente unido al de la existencia de actos de comprobación, generadores de la voluntad de aceptación de la procedencia de aplicar el régimen especial de fusiones, escisiones, etc. que establece el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, de los que no puede desentenderse la Administración, por ser incompatibles con la aplicación de la cláusula antifraude prevista en el artículo 110 de la citada Ley del Impuesto.

Cuarto.

En realidad, lo que se propugna en la demanda, más que la prescripción de la facultad de determinar la deuda tributaria, es la existencia de actos propios de comprobación anteriores a la incoación del procedimiento en que se extendió el acta de disconformidad que ahora nos ocupa y, a la postre, la liquidación. Partimos, al efecto, de los hechos alegados por la sociedad demandante y que, en sí mismos, no son discutidos en la contestación a la demanda, al margen de la diferente valoración que se les atribuye:

1.- El 9 de abril de 2002 se recibió por ROACON comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, de carácter general, de la sociedad NUEVA MIRANDA, S.A. que, además del IVA y las retenciones a cuenta, comprendían en su objeto el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1997 a 2000.

2.- En el seno de esa comprobación se produjeron dos comparecencias de 22 de abril y 14 de mayo de 2002, de aportación de documentación que le había sido requerida y, en particular, la escritura de escisión de la entidad, reproducida en la segunda de las fechas citadas, en que se extendió otra diligencia.

3.- Dicho procedimiento no concluyó con determinación de deuda alguna y, en particular, se discutió por la Inspección la regularidad de la operación de escisión desde el punto de vista del respecto a las reglas legales para disfrutar del régimen especial de diferimiento y neutralidad aplicable a las operaciones societarias.

4.- Existe un informe de 24 de enero de 2003, suscrito en Burgos por D. Jorge Vallés Fernández, Inspector Adjunto al Jefe, con el conforme del propio Inspector Jefe, que a juicio de esta Sala trasciende la naturaleza propia de los informes, como actos de constancia, para incardinarse en los actos de voluntad, ya que se acuerda dar de baja en plan de Inspección a Nueva Miranda, S.A. Cabe entender tal informe como el previsto en el artículo 189.4 del Reglamento de Aplicación de los Tributos de 2007 como forma de terminación del procedimiento inspector distinta del acta:

"4. Cuando haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, cuando se trate de un supuesto de no sujeción, cuando el obligado tributario no esté sujeto a la obligación tributaria o cuando por otras circunstancias no proceda la formalización de un acta, el procedimiento terminará mediante acuerdo del órgano competente para liquidar a propuesta del órgano que hubiese desarrollado las actuaciones del procedimiento de inspección, que deberá emitir informe en el que constarán los hechos acreditados en el expediente y las circunstancias que determinen esta forma de terminación del procedimiento".

5.- En el mencionado informe, último acto por consiguiente del procedimiento de comprobación antecedente, se introduce una salvedad, no amparada en la Ley, en beneficio de la Inspección, que efectúa la

reserva o posibilidad de iniciar actuaciones de comprobación e investigación a las sociedades adquirentes. La disparidad subjetiva puesta de manifiesto en dicho informe resulta ociosa como medio útil para considerar que existe una diferencia entre los sujetos comprobados en dicho procedimiento y en el abierto más adelante, en 2005, en que las actuaciones se han seguido, en lo que a este asunto respecto, a la sociedad ROACON, pero no en su calidad de adquirente, sino de sucesora universal de la originariamente existente y escindida en otras cinco, NUEVA MIRANDA, lo que significa que el objeto de uno y otro procedimiento no difieren.

6.- A tal efecto, llama la atención que las actuaciones de comprobación iniciadas el 28 de enero de 2005 - notificadas el 14 de febrero de 2005- y culminadas con la liquidación notificada al contribuyente el 8 de mayo de 2006, lo sean de carácter parcial.

Quinto.

En suma, o bien estamos ante un único procedimiento inspector, caracterizado por la identidad de objeto, con dos fases temporales separadas entre sí, en la medida en que lo que se pretende en él es regularizar la operación de escisión, cuestión ésta presente en ambos procedimientos sucesivos, abiertos el 9 de abril de 2002 y el 28 de enero de 2005, en cuyo caso la prescripción sería clamorosamente obvia, no sólo porque las actuaciones se han prolongado más de cuatro años, sino por haber experimentado una paralización injustificada notablemente superior a los seis meses (los comprendidos entre los dos supuestos procedimientos autónomos); o bien estamos en presencia de dos procedimientos distintos y separados, pero sobre el mismo objeto, en cuyo caso prevalece la cosa juzgada administrativa causada en el primero de ellos, previa comprobación de la operación de escisión sin declaración alguna de responsabilidad.

La Sala considera que la razón que hacía disconforme a Derecho la segunda comprobación de la operación de escisión, tras la finalización sin responsabilidad de un procedimiento abierto al efecto con el mismo objeto, es doble: de un lado, la aparición de la cosa juzgada administrativa, que se opone, como esta Sala ha declarado reiteradamente, a que los contribuyentes puedan ser sometidos a comprobación una y otra vez, a voluntad o conveniencia de la Administración, abriendo y cerrando procedimientos del modo en que se hacen; de otro lado, el principio de confianza legítima, que defiende a los ciudadanos la confianza de no verse sorprendidos por la Administración con actos de voluntad contradictorios con otros anteriores expuestos o presuntos, pero inequívocos, máxime tratándose de actos de gravamen, como lo son, por antonomasia, los tributarios.

Esta Sala, al examinar la relación entre el objeto de la comprobación limitada del artículo 140 LGT y el ordinario de Inspección ha establecido lo siguiente, que considera trasladable in toto al asunto examinado, y aun con mayor razón jurídica, pues aquí ha habido una comprobación general abocada a una vía muerta y otras actuaciones ulteriores de mero alcance parcial, pero coincidente con uno de los aspectos de la regularización que la Inspección conoció concluyentemente (en tal sentido, la sentencia de 24 de octubre de 2013, dictada en el recurso nº 274/10 , estimatoria del recurso jurisdiccional promovido:

"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 vidriosa 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" .

Sexto.

Cabe añadir a lo anterior que el Tribunal Supremo, en recientes sentencias, ha hecho aplicación del principio de confianza legítima en asuntos semejantes al presente, alguno de ellos en cuanto al propio objeto de la

comprobación inspectora -la existencia de motivos económicos válidos en una operación societaria-. A tal efecto, cabe citar la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2014 (recurso de casación nº 2171/12, recaído en un asunto en que se había declarado el fraude de ley en contradicción con actos propios anteriores de la Administración; la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013 (recurso de casación 3262/12, en que también se hace prevalecer el citado principio de confianza legítima para impedir a la Administración la posibilidad de actuaciones contrarias a esa confianza generada); y, finalmente, la Sentencia del Alto Tribunal de 18 de noviembre de 2013 (recurso de casación nº 6386/11). La importancia de ésta es decisiva, no sólo porque recae en un procedimiento de reestructuración empresarial, sino porque la razón desestimatoria del recurso de casación radica en un problema probatorio en relación, no con la existencia, sino del contenido del acto propio precedente y, en particular, acerca de la identidad entre el acta de conformidad levantada a una entidad y la extendida a otra en relación con una operación de idéntica significación. En el voto particular de ésta última, que cabe traer a colación como inspiración de nuestro criterio -en tanto no se discute aquí cuestión de hecho alguno en relación con la identidad fáctica determinante del acto propio- se dice así:

"...En definitiva, cuando la Administración, con sus decisiones, crea en un administrado la presunción de que su actuación se ajusta al ordenamiento jurídico y resulta legítima, cuando se fía de aquélla y en base a esa creencia programa su actividad y adopta determinaciones, tiene derecho a que estas últimas sean amparadas por el ordenamiento jurídico, matizando las consecuencias inherentes a un entendimiento estricto del principio de legalidad, para impedir a la Administración remover la situación favorable a un administrado en aras de la seguridad jurídica, principio constitucional que inspira otras instituciones, conviene no olvidarlo, como la prescripción, capaz de dejar incólumes y plenamente operativos actos administrativos eventualmente ilegales, o como la fijación de un plazo máximo para recurrirlos, cuyo transcurso los transforma en firmes e inatacables".

"El debate no consistía, pues, en determinar si la operación de reestructuración empresarial acometida por Y... en 2003 merecía, por sus características, acogerse al régimen especial del capítulo X del Título VIII de la norma Foral 7/1996, al considerar la Administración que se fundaba en motivos económicos válidos, sino si, visto que la Hacienda Foral juzgó que tales condiciones se daban en una operación igual realizada por el mismo grupo empresarial en 2002, Y... tenía derecho a que se diera el mismo tratamiento a aquella primera, no obstante su eventual carencia de motivos económicos válidos, carencia que, de llegarse a tal conclusión, también se daría en la de 2002".

"En otras palabras, cuando la creencia del administrado que sustenta su comportamiento se basa, como en este caso, en signos externos y no en meras apreciaciones subjetivas o convicciones psicológicas, debe protegerse su situación, pues la Administración no puede negar un derecho a quien legítimamente se ha fiado de ella y se ha desenvuelto conforme a los dictados que la anterior actuación de la Administración le marcaba".

"Al ser esto así, habida cuenta de la fuerza inherente al principio invocado en la demanda por la sociedad actora, debería haberse estimado el recurso contencioso-administrativo y anulado los actos administrativos impugnados, porque la Ley de esta jurisdicción, cuando dispone que el recurso debe ser estimado si la disposición, la actuación o el acto incurren «en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder» (artículo 70.2), tiene presente todo quebrantamiento del orden jurídico en sentido amplio, del que forman parte los principios generales del derecho (véase el artículo 103.1 de la Constitución y, entre ellos, el de protección de la confianza legítima".

"Y esta decisión, fundada en el principio que exige proteger la confianza legítima, no resulta novedosa ni extravagante en nuestra jurisprudencia. Son varias las sentencias que le han dado operatividad en distintos ámbitos para amparar a administrados que han actuado bajo la cobertura del mismo. Pueden así consultarse las sentencias de 23 de noviembre de 1984, 30 de junio de 2001 (casación 8016/95), 26 de abril de 2010 (casación 1887/05), 28 de noviembre de 2012 (casación 5300/09) y 22 de enero de 2013 (casación 470/11), las dos penúltimas dictadas en materia tributaria, que no hacen sino adoptar los criterios ya sentados en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, conforme a la que el principio que nos ocupa vincula a todos los poderes públicos (i) si la creencia del administrado que lo sustenta se basa, como ya hemos apuntado, en signos externos y no en meras apreciaciones subjetivas o convicciones psicológicas y (ii) si, ponderados los intereses en juego, la situación de quien legítimamente se ha fiado de la Administración es, como entendemos ocurre en el actual caso por las razones ya expresadas, digna de protección (sentencias de 26 de abril de 1988, Krüechen (316/96); 1 de abril de 1993, Lageder y otros (asuntos acumulados C-31/91 a C-44/91); 5 de octubre de 1993, Driessen y otros (asuntos acumulados C-13/92 a C-16/92); 17 de julio de 1997 Affish (C-183/95); 3 de diciembre de 1998, Belgocodex (C-381/97); y 11 de julio de 2002, Marks & Spencer (C-62/00)).

"No nos encontramos en este asunto ante potestades estrictamente regladas, sino ante la aplicación de un concepto jurídico indeterminado ("motivos económicos válidos") que, sin una delimitación precisa en la norma, debe concretarse en cada caso buscando la única solución justa. Resulta por tanto llamativo que lo que es "justo" o, si se quiere, conforme a derecho, para la Administración en el ejercicio 2002, no lo sea para la Administración en el ejercicio 2003, por lo que aplicando uno de los cimientos de nuestro ordenamiento, la seguridad jurídica, a la

que sirve el principio de confianza legítima, la organización servidora que es la Administración no puede mudar de criterio sin motivación aparente alguna, como ya hemos apuntado. Tal era el debate y no otro...".

Tal jurisprudencia, dada la semejanza con el caso debatido, plasmada en las tres sentencias citadas, nos lleva a declarar la imposibilidad jurídica de iniciar y resolver una segunda comprobación inspectora cuando ya se ha producido otra anterior terminada sin formalidad alguna y, por ende, sin declaración de responsabilidad. No es de olvidar que, a la hora de configurar el concepto de acto propio de voluntad de la Administración, éste se puede localizar (se afirma tanto en la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2014 -recurso de casación nº 2171/12 - como en la de 4 de noviembre de 2013 -recurso de casación 3262/12-) no sólo en actos expresos y formales, sino en actos tácitos y aun presuntos, con tal que su sentido sea concluyente, efecto que puede asignarse a la finalización de ese primer procedimiento inspector abierto por el mismo concepto, ejercicio y operación concreta, el iniciado con comunicación al sujeto pasivo el 9 de abril de 2002, en que pudiendo haberse seguido una regularización -si se reputaban inválidos los motivos económicos de la operación de escisión llevada a cabo- sin embargo finalizó mediante el informe que se ha citado, sin acta, liquidación ni deuda, lo que supone una valoración acerca de la procedencia de aplicar el régimen especial de escisiones y fusiones que no puede ser desconocido por la Administración en actuaciones posteriores.

Séptimo.

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. Luis Amado Alcántara, en nombre y representación de la entidad mercantil ROACON, S.A., como beneficiaria y sucesora, por razón de la escisión llevada a cabo, de la sociedad NUEVA MIRANDA, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de abril de 2011, estimatoria del recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 30 de abril de 2009, que estima la reclamación deducida contra la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000, debemos declarar y declaramos la nulidad de las expresadas resoluciones, por ser contrarias al 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.

PUBLICACIÓN:

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.