

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067538

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 11 de mayo de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 249/2014

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Comprobación limitada. IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. La oficina de Gestión Tributaria inició un procedimiento en referencia a la deducción por reinversión limitada a la subsanación o aclaración de los datos declarados y analizar las circunstancias para acogerse al beneficio fiscal. Posteriormente se llevó a cabo una comprobación inspectora que incide sobre la misma deducción. Aunque en la comprobación gestora no se solicitó ni se utilizó la documentación contable, el hecho de que la Inspección examinase la contabilidad no se puede calificar como hecho o circunstancia nueva que permita la realización de una nueva comprobación, salvo que a través de la contabilidad se hayan descubierto nuevos hechos o circunstancias distintas de las consideradas en la comprobación anterior. Por consiguiente, la actuación de la oficina gestora supuso la comprobación de la procedencia y cuantía del beneficio, pronunciándose de modo concluyente en el sentido de que no procede regularizar la situación tributaria, por lo que no es posible legalmente acometer un segundo procedimiento sobre el mismo objeto [Vid., STS de 20 de octubre de 2014, recurso n.º 2568/2013, (NFJ056512)]. La Administración no ha probado que el procedimiento inspector estuviera justificado por haberse descubierto nuevos hechos o circunstancias distintas de las tenidas en cuenta en el anterior. Aunque el segundo procedimiento se refiera a los años 2003 y 2005 y el primero solo al ejercicio 2005, la consideración expuesta debe extenderse a los ejercicios 2003 y 2004.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 42.

Constitución española, art. 9.

Ley 58/2003 (LGT), art 140.

Ley 230/1963 (LGT), art. 123.

PONENTE:*Don Fernando Román García.*

Magistrados:

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000249 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03008/2014

Demandante: ALMARZA, S.A.

Procurador: JOSE ANTONIO BENEIT MARTINEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a once de mayo de dos mil diecisiete.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo n.º 249/2014 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D. José Antonio Beneit Martínez, en nombre y representación de ALMARZA, S.A., frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre Sociedades (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso, con fecha de 6 de junio de 2014 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora para que formalizara la demanda.

Segundo.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 11 de noviembre de 2014, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 19 de noviembre de 2014 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

Cuarto.

Recibido el pleito a prueba, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

Quinto.

Mediante providencia de esta Sala de fecha 25 de abril de 2017, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 27 de abril de 2017, fecha en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURIDICOS**Primero.**

Objeto del recurso.

Es objeto de impugnación en este recurso el acuerdo dictado por el TEAC el 6 de febrero de 2014, en virtud del cual se desestimó el recurso de alzada interpuesto por ALMARZA S.A. contra la resolución del TEAR de Madrid de 27 de septiembre de 2011, recaída en la reclamación nº 28-03830-2009, promovida contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Madrid, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003, 2004 y 2005.

Segundo.

Delimitación de la cuestión controvertida .

A efectos de una más precisa delimitación de la cuestión controvertida cabe señalar que, en relación con la entidad recurrente, la Oficina de Gestión Tributaria llevó a cabo una comprobación limitada referida al ejercicio 2005, que tenía por objeto la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y que concluyó mediante resolución del Administrador de la AEAT de Villaverde Usera, fechada el 8 de mayo de 2007, en la que se establecía que " conforme a la normativa vigente, no procede regularizar la situación tributaria ".

Posteriormente, la Inspección inició un procedimiento de comprobación limitada, también referido a la misma deducción, que abarcaba los ejercicios 2003, 2004 y 2005. Este procedimiento concluyó con un acuerdo de liquidación sustentado en el incumplimiento de los requisitos legales para poder aplicar la citada deducción en 2004 y en 2005, tanto respecto de los elementos transmitidos (dos locales transmitidos en 2004 y 2005 en el Paseo Alberto Palacios de Madrid) como de los adquiridos (diez viviendas adquiridas en 2004 en Cádiz).

Tercero.

Alegaciones y pretensiones de las partes .

Alega la parte actora , en síntesis, que el ejercicio 2005 comprobado por la Inspección ya había sido comprobado por los Órganos de Gestión Tributaria (que concluyó que " no procede regularizar la situación tributaria "), recayendo ambas comprobaciones sobre el mismo objeto, esto es, " analizar las circunstancias que han de concurrir para acogerse al beneficio fiscal por reinversión de beneficios extraordinarios y la cuantía del mismo, aportándose en ambos procedimientos la misma documentación, sin que, en modo alguno, se diesen objetivamente o la Administración demostrase la existencia de hechos nuevos que resulten de actuaciones distintas de las ya realizadas y especificadas en la resolución ".

Asimismo, la recurrente sostiene la existencia de error por parte de la Administración en sus "calificaciones finales" de los elementos transmitidos y adquiridos.

Por todo ello, finaliza su demanda solicitando la anulación de la resolución impugnada con imposición de costas a la Administración.

La parte demandada se opone a las pretensiones de la actora en el escrito de contestación a la demanda formulado por la Abogacía del Estado, señalando -en primer término- que aquélla incurre en desviación procesal respecto de sus alegaciones referidas a la comprobación limitada, que es alegada ex novo en vía jurisdiccional, sin haberle dado oportunidad a la Administración a pronunciarse.

En cuanto al fondo, alega la improcedencia de la aplicación del beneficio fiscal pretendido por razones sustancialmente coincidentes con las expresadas en la resolución impugnada, por no reunir los requisitos legales para ello los elementos transmitidos y los elementos adquiridos, solicitando la desestimación del recurso con imposición de costas a la parte actora.

Cuarto.

Inexistencia de la desviación procesal alegada por la Abogacía del Estado .

Antes de resolver sobre la cuestión relativa a la existencia o no de duplicidad de comprobaciones (por los Órganos de Gestión y por la Inspección) sobre el mismo objeto, debemos rechazar la alegación de la Abogacía del Estado referida a que el planteamiento de esa cuestión en esta instancia judicial por parte de la actora incurre en desviación procesal.

Para ello, basta con la lectura del escrito de alegaciones presentado por la recurrente ante la Dependencia Regional de Inspección-Secretaría Administrativa de Inspección (en el que consta un sello acreditativo de que tuvo entrada en el correspondiente Registro en fecha 8 de octubre de 2008) e, igualmente, del Informe de Disconformidad de 22 de septiembre de 2008, para constatar que esta cuestión ya fue suscitada en la vía administrativa.

En consecuencia, procede rechazar esta alegación de la Abogacía del Estado.

Quinto.

Duplicidad de comprobaciones sobre el mismo objeto .

La primera cuestión sobre la que discrepan las partes es la relativa a la concurrencia o no de duplicidad de procedimientos de comprobación sobre el mismo objeto.

La parte demandada se limita en la contestación a la demanda a afirmar la existencia de desviación procesal, mas no profundiza en la concurrencia de la indicada duplicidad de comprobaciones sobre el mismo objeto.

Sin embargo, en el Informe de Disconformidad se indica de modo más preciso que es la discrepancia entre los datos declarados en 2004 y 2005 la que origina que se solicite vía requerimiento su subsanación o aclaración, según proceda, señalando que el alcance de estas actuaciones realizadas por los Órganos de Gestión Tributaria (Administración de Villaverde) en referencia a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios se limitó a la subsanación o aclaración de los datos declarados al detectarse ciertas incidencias en los mismos, por lo que las actuaciones realizadas por la Inspección son distintas de aquéllas, teniendo éstas un alcance más amplio, dirigido a examinar toda la documentación y a " Analizar las circunstancias que han de concurrir para acoger el beneficio fiscal de reinversión de beneficios extraordinarios y la cuantía del mismo ".

Sin embargo, no es esta la conclusión que cabe extraer del requerimiento -relativo al ejercicio 2005- dirigido por la Oficina de Gestión Tributaria a la entidad recurrente, que se concretaba en los siguientes términos:

"ACUERDO

En relación con su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2005, se ha detectado ciertas incidencias, para cuya subsanación y para realizar actuaciones de comprobación limitada, al amparo y con los efectos previstos en la Ley General Tributaria, deberá ante esta oficina, aportar la documentación que a continuación se cita:

- Aportación de documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permita explicar o justificar el volumen de las ventas y demás operaciones corrientes interiores y exteriores consignadas en la autoliquidación, a fin de poder subsanar la diferencia existente entre ese importe declarado y, el importe que le consta a la

Administración por imputaciones de sus clientes y, en particular, se solicita la relación de clientes en el ejercicio y los importes de las ventas efectuadas a éstos en el mismo.

- Aportación de documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permita explicar o justificar el volumen de los ingresos por arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles consignados en la autoliquidación, a fin de poder subsanar la diferencia existente entre ese importe declarado y el importe que le consta a la Administración por este concepto. En particular, se solicita la relación de inmuebles arrendados en el ejercicio y los importes de los arrendamientos devengados en el mismo.

- Ratificación o, su caso, subsanación del importe consignado en la autoliquidación correspondiente a las deducciones del artículo 36 ter de la Ley 43/1995 y del artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 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.

- De acuerdo con el artículo 42 del TRLIS deberá justificarse la fecha de adquisición y la naturaleza del bien cuya transmisión generó el beneficio que da lugar a la deducción, el importe obtenido por dicha transmisión y la fecha de la misma. Además, deberá acreditarse documentalmente la realización de la reinversión en el plazo establecido en el apartado 4 del mencionado artículo, justificando la fecha de puesta a disposición de la entidad de los elementos patrimoniales en que se materializó la reinversión, la naturaleza de éstos y su afectación a la actividad económica de la entidad.

Se informa de que cuando se trata de inmovilizado tal condición debe responder a la definición dada para los elementos del inmovilizado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

- Dicha justificación deberá extenderse a la cifra consignada por este motivo en el ejercicio anterior.

Por ello se acuerda realizar este requerimiento con el fin de que proceda a subsanar las citadas incidencias.

Con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, procedimiento que puede finalizar con la práctica de una liquidación provisional.

El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto:

- Contrastar los datos declarados en concepto de ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de explotación con los datos y antecedentes que obran en poder de la Administración obtenidos a partir de las declaraciones informativas efectuadas por terceros.

- Contrastar los datos declarados en concepto de ingresos por arrendamientos con los datos y antecedentes que obran en poder de la Administración obtenidos a partir de las declaraciones informativas efectuadas por terceros.

- Aclarar y corregir las diferencias entre los importes declarados en concepto de deducciones del artículo 36 ter de la Ley 43/1995 y del artículo 42 del texto refundido de la LIS originados en periodos anteriores y los saldos a compensar, en su caso, declarados o comprobados por la Administración en la autoliquidación del periodo anterior.

En el desarrollo del procedimiento ostentará los derechos y tendrá las obligaciones que se le informan en documento adjunto".

De los términos del requerimiento parcialmente transcrito se colige que el procedimiento realizado por la Oficina de Gestión Tributaria no se limitó a intentar aclarar o subsanar una mera discrepancia entre los datos declarados por la entidad en 2004 y en 2005.

Por el contrario, ese procedimiento tuvo un alcance mucho más amplio -en contra de lo afirmado en el Informe de Disconformidad- y, en realidad, materialmente se dirigió a comprobar la procedencia y cuantía del beneficio fiscal de reinversión de beneficios extraordinarios en el periodo comprobado y, por extensión, en el anterior, exigiendo la Oficina de Gestión a la recurrente la justificación correspondiente. Dicho procedimiento concluyó mediante resolución del Administrador de la AEAT de Villaverde Usera, fechada el 8 de mayo de 2007, en la que se establecía que " conforme a la normativa vigente, no procede regularizar la situación tributaria ".

Siendo ello así, cabe apreciar identidad entre el objeto del procedimiento de comprobación limitada llevado a cabo por la Oficina de Gestión Tributaria y el que posteriormente inició la Inspección el 1 de octubre de 2007, dirigido a " analizar las circunstancias que han de concurrir al beneficio fiscal de reinversión de beneficios extraordinarios y la cuantía del mismo " (como recoge en su página 2 el Informe de Disconformidad)

Sexto.

Improcedencia de la comprobación realizada por la Inspección .

A la vista de lo expuesto, la razón asiste a la parte actora cuando afirma la imposibilidad legal de acometer un segundo procedimiento sobre el mismo objeto del primero cuando ya la propia Administración se ha pronunciado al respecto en éste, de forma concluyente, en el sentido de que no procedía regularizar la situación tributaria de la entidad.

En esta línea sentido nos hemos pronunciado, entre otras, en la SAN de 9 de marzo de 2017 (recurso 96/2014) y debemos hacerlo también ahora, sobre la base de que no puede llevarse a cabo válidamente un nuevo procedimiento de comprobación -por parte de la Inspección- cuando los hechos y circunstancias examinados son los mismos ya contemplados en el previo procedimiento de comprobación realizado por la Oficina de Gestión, por más que en éste se hubiera alcanzado aquella conclusión sin tener en cuenta la contabilidad de la entidad.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que, desde el punto de vista conceptual, el examen de la contabilidad es solo el medio utilizado para poder alcanzar la conclusión jurídica sobre la procedencia y, en su caso, cuantía de la deducción practicada, pero en modo alguno la utilización o examen de lo que es un mero instrumento -la contabilidad- se puede calificar, en sí mismo, como hecho o circunstancia nuevo a fin de eludir las consecuencias de una duplicidad de procedimientos de comprobación sobre el mismo objeto.

Cosa distinta sería que, a través de la contabilidad, pudieran llegar a descubrirse nuevos hechos o circunstancias, distintos de los considerados en el anterior procedimiento de comprobación limitada, que determinarían la improcedencia de la deducción practicada o de su cuantía (lo que, en tal caso, debería probar la Administración y aquí no ha sucedido).

Por tanto, teniendo en cuenta las concretas circunstancias del caso, consideramos acreditada la duplicidad de procedimientos de comprobación sobre el mismo objeto, resultando aplicable al presente supuesto la doctrina sentada -entre otras- en la STS de 30 de octubre de 2014 (RC 2568/2013) , que se remite a la de 22 de septiembre de 2014 (RC 4336/2012) y, al efecto, señala:

"En la línea que mantenemos resulta interesante recordar lo que declaramos en la sentencia de 22 de septiembre de 2014, cas. 4336/2012 , en relación con la interpretación del art. 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , que aparece incluido dentro de la regulación del procedimiento de comprobación limitada, sentencia que confirmaba la imposibilidad de la Inspección de regularizar elementos tributarios que ya habían sido previamente comprobados por la Administración Tributaria.

Dicha sentencia estableció la siguiente doctrina:

" Situados en esta precisa perspectiva, el debate queda circunscrito a determinar si, así las cosas, el posterior procedimiento de inspección resultaba posible, habida cuenta de lo dispuesto en el artículo 140.1, en relación con el 139.2.a), ambos de la Ley General Tributaria de 2003 , conforme a los que, dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, fijando, como ocurrió en este caso, la obligación tributaria o elementos de la misma, la Administración no puede efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado «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» .

La cuestión se reduce, por tanto, a la interpretación de este último inciso del artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003 . Y en este punto, hemos de precisar ya que compartimos el desenlace que alcanza la Audiencia Nacional en la sentencia objeto de este recurso de casación.

La comprobación limitada, disciplinada en los artículos 136 a 140 de la Ley General Tributaria , es una modalidad de los procedimientos de gestión tributaria [artículo 123.1.e)], para la realización de una de las funciones propias de la misma [artículo 117.1.h)]. Su objetivo radica en comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria (artículo 136.1), mediante (i) el examen de los datos que hayan sido consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones o en los justificantes presentados o que se requieran al efecto, o que estén en poder de la Administración tributaria y pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos de la misma no declarados o distintos de los declarados; (ii) el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial (excepto la contabilidad mercantil), así como de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos; y (iii) requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentran obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes (artículo 136.2).

Iniciado y tramitado el procedimiento de comprobación limitada (con arreglo a lo dispuesto en los artículos 137 y 138, respectivamente), puede concluir por resolución expresa, caducidad o el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada (artículo 139.1). Si termina por resolución expresa, ésta debe contener, al menos, (i) la obligación tributaria o los elementos de la misma y el ámbito temporal objeto de comprobación; (ii) la especificación de las concretas actuaciones realizadas; (iii) la relación de hechos y fundamentos de derecho que la motiven, y la liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación (artículo 139.2).

A la vista de esta disciplina alcanza todo su sentido la prohibición contenida en el artículo 140.1, vedando a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, «salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución».

Es designio, pues, del legislador que lo comprobado (o inspeccionado) limitadamente, y que ha dado lugar a una liquidación provisional, no pueda ser objeto de nueva regularización [para las inspecciones limitadas o parciales y sus liquidaciones provisionales, véanse los artículos 141.h) y 148], con la excepción expresada de que se obtengan nuevos hechos en actuaciones distintas de las que fueron objeto de la comprobación limitada. Este concepto, el de "actuaciones distintas", sólo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante, en lo que ahora interesa, el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración. Es decir, el objeto son «los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria» y el medio es el «examen de los datos» consignados por los obligados o a disposición de la Administración. Siendo así, lleva toda la razón la Sala de instancia cuando, en el segundo fundamento jurídico de su sentencia (antepenúltimo párrafo), afirma que el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional".

Y, en efecto, como los propias jueces a quo subrayan, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (artículo 9.3) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos.

Carece de relevancia a estos efectos el alegato del abogado del Estado que pone el acento en el hecho de que la comprobación limitada realizada inicialmente en relación con los ejercicios 2003 y 2004 fue llevada a cabo por los órganos de gestión, mientras que la actuación posterior, de la que derivaron los actos anulados por la sentencia recurrida, se practicó por la Inspección de los Tributos, pues, por definición, la comprobación limitada es un procedimiento desarrollado por y ante los órganos de gestión mientras que el de inspección es competencia propia de aquélla, sin que el artículo 140.1, al impedir una posterior regularización, discrimine entre los órganos de gestión y de inspección, refiriéndose sin más a la Administración tributaria.

Téngase en cuenta, además, que el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003 ha venido a suplir el vacío de que adolecía el artículo 123 de la Ley homónima de 1963, que nuestra jurisprudencia intentó colmar apelando al principio de íntegra regularización de la situación tributaria del obligado, tanto en las actuaciones generales como en las de alcance parcial o limitado, debiendo atenderse, en este segundo caso, a los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación [sentencias de 26 de enero de 2012 (casación 5631/08, FJ 3º) y 10 de diciembre de 2012 (casación 1915/11 , FJ 3º)]. Esta ratio decidendi está también presente en la sentencia de 28 de noviembre de 2013 (casación 6329/11 , FJ 3º), en la que la legitimidad de las ulteriores actuaciones de inspección se sustentó en que afectaron a elementos y datos que no habían sido objeto de un previo procedimiento de comprobación limitada."

Esta misma doctrina ha sido reiterada por el Tribunal Supremo en su STS nº 187/2016, de 3 de febrero (RC 4140/2014) , con cita de sentencias precedentes dictadas en el mismo sentido por el Alto Tribunal y ha sido seguida por esta Sala, entre otras, en la SAN de 22 de septiembre de 2016 (recurso 316/2013) y, asimismo, en nuestra SAN de 23 de febrero de 2017 (recurso nº 108/2014) , en cuyo Fundamento Jurídico Quinto señalábamos:

"QUINTO.- De lo expuesto se infiere que el debate actual se centra en determinar cuándo puede afirmarse que existen " nuevos hechos " o " circunstancias que resulten de actuaciones distintas a las realizadas " .

Hemos intentado precisar los anteriores conceptos en nuestra SAN (2ª) de 5 de noviembre de 2012 (Rec. 72/2010) . En ella sostuvimos que, si en relación con un determinado concepto impositivo la Administración ya tenía a su disposición " la totalidad de los datos " , no puede afirmarse que concurren " nuevos hechos o circunstancias " . Y añade además, que no cabe afirmar que existen actuaciones distintas, cuando la Administración se limita parcialmente al examen de un determinado aspecto del concepto tributario, con ignorancia del resto.

Esta línea interpretativa, fue ratificada por posterior SAN de 24 de octubre de 2013 (Rec. 274/2010) , en la que se afirma que del régimen jurídico establecido en la LGT se infiere que el procedimiento de comprobación limitada " 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- " .

Añadiendo la sentencia que " 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 artificialmente 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 " .

La primera de las sentencias indicadas - SAN (2ª) de 5 de noviembre de 2012 (Rec. 72/2010) -, dio lugar a la STS de 22 de septiembre de 2014 (Rec. 4336/2012) , que confirmó la decisión de esta Sala.

(...) Esta doctrina se aplica y reitera en las SSTS de 30 de octubre de 2014 (Rec. 2567/2013 y 2568/2013)

La STS de 18 de enero de 2017 (Rec. 388/2016) insiste en que la doctrina aplicable es la antes reseñada, pero indica que debe aplicarse a cada caso concreto, lo que puede explicar que, partiendo de la indicada doctrina, se llegue a resultados adversos o favorables para el contribuyente. Lo que explica la existencia de resultados diversos. Así por ejemplo, en nuestra SAN (2ª) de 1 de abril de 2016 (Rec. 288/2013) , estimamos que no operaba la preclusión, pues al Administración justificó que " resultó relevante el examen de la documentación contable y, en especial, la contabilización de las facturas de CLEOP, datos que no podrían ser objeto de comprobación en un procedimiento de comprobación limitada - art 136.2 LGT " .

En todo caso, debe quedar claro, una vez realizada una actividad de comprobación limitada sobre un concreto concepto tributario, corresponde a la Administración la carga, al menos, de razonar que concurren los elementos que permiten que no opere la regla general de preclusión establecida en el art. 140.1 de la LGT . Pues tal y como está configurado el precepto, el principio general es que la Administración " no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado"; 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 " . Lo que, sin duda, la Administración debe estar en condiciones de razonar y justificar, de forma tal que, de no hacerlo, opera la preclusión."

En aplicación de esta doctrina no podemos considerar procedente la duplicidad de procedimientos llevada a cabo por la Administración en este supuesto, teniendo en cuenta, precisamente, las particulares circunstancias de este caso, en el que la Administración no ha probado que el segundo procedimiento de comprobación estuviera justificado por haberse descubierto en él nuevos hechos o circunstancias en relación con la deducción aplicada que resultaran de actuaciones distintas de las realizadas en el primer procedimiento.

Por otra parte, aunque el primer procedimiento se limitara formalmente al ejercicio 2005 y el segundo se extendiera a los ejercicios 2003 a 2005, los efectos de la consideración expuesta en el párrafo anterior deben extenderse también al ejercicio 2004 (pues la deducción por este concepto en 2003 había sido admitida por la Inspección), dado que, como hemos visto, la comprobación del ejercicio 2005 por la Oficina de Gestión realmente se extendió a los elementos sustantivos básicos determinantes de la procedencia y cuantía de la deducción por reinversión de los beneficios obtenidos por la transmisión de determinados elementos en 2004 y 2005 (exigiéndose incluso la justificación correspondiente a la cifra de la deducción aplicada en 2004), analizándose también en la citada comprobación el requisito relativo a los elementos en que se materializó la reinversión en 2005 (mediante la adquisición de las viviendas en Cádiz).

Es decir: si en el ejercicio 2005 se apreció que la deducción era procedente, es que la Administración entendió que se cumplían los requisitos normativamente exigidos para que existiera o "naciera" el derecho a esa deducción, cuyo origen se situaba en los ejercicios 2004 y 2005; y si entendió que la cuantía de la deducción aplicada en 2005 era correcta, es que no apreció extralimitación o error alguno, desde la perspectiva cuantitativa, cuando la entidad ejercitó su derecho a la deducción en 2005, lo que implicaba necesariamente la constatación del cumplimiento de los requisitos legalmente exigibles para ello en ese ejercicio, consideración que, a su vez, exigía la previa comprobación de la deducción consignada en el ejercicio anterior. Esta es la trascendencia que cabe atribuir a la comunicación que la Oficina de Gestión hizo al obligado tributario al finalizar la comprobación del ejercicio 2005, en la que señalaba que "no procede regularizar la situación tributaria".

Por tanto, si en el ejercicio 2005 se constató y reconoció expresamente por la Administración la procedencia de la deducción y su correcta aplicación cuantitativa, no puede ahora negarse esa realidad y no tenerla en cuenta respecto del resto de los ejercicios comprobados a fin de eludir los efectos que en éstos debe tener aquel reconocimiento expreso, pues tal proceder significa ir contra sus propios actos. Si mediante el requerimiento efectuado por la Oficina de Gestión, la Administración excedió el alcance de la comprobación inicialmente previsto para el ejercicio 2005 (dirigido a subsanar o aclarar la discrepancia entre los datos declarados en 2004 y 2005) y requirió a la entidad la aportación de la documentación acreditativa de la procedencia y cuantía de la deducción, obteniéndola y examinando de manera completa la procedencia y cuantía de dicha deducción, debe atenerse al resultado de sus propios actos, dado que no concurría en este caso el presupuesto previsto en el artículo 140.1 LGT -nuevos hechos o circunstancias- para volver a examinar la correcta aplicación del mismo beneficio fiscal.

Séptimo.

Procedencia de la estimación del recurso. Costas .

A la vista de lo expuesto, estando acreditada la duplicidad de procedimientos de comprobación sobre el mismo objeto, resulta procedente la anulación de la resolución impugnada y del acuerdo de liquidación del que traía causa en orden a la deducción señalada por no ser ajustados a Derecho, sin necesidad de examinar el resto de las alegaciones efectuadas por las partes, debiendo imponerse las costas a la parte demandada en virtud de lo previsto en el artículo 139 de la LJCA .

Vistos los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación,

EN NO MBRE DE SU MAJESTAD EL REY

LA SALA ACUERDA

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don José Antonio Benoit Martínez, en nombre y representación de ALMARZA S.A., contra el acuerdo dictado por el TEAC el 6 de febrero de 2014, antes indicado, el cual anulamos por ser contrario a Derecho conforme a lo expuesto en los Fundamentos precedentes, con imposición de costas a la parte actora.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa justificando el interés casacional objetivo que presenta.

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 Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, 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.