

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ072725

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE NAVARRA**

Sentencia 317/2018, de 20 de septiembre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 247/2018

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Comprobación. Haciendas Forales. Navarra. IS. Reserva Especial para Inversiones (REI).** La Administración regularizó respecto al ejercicio 2009 en una primera actuación la dotación realizada en 2009 y en una segunda actuación la del ejercicio 2008, pero en ambas la regularización afectó al ejercicio 2009. La primera regularización fue por entender que no estaba suficientemente dotada la reserva legal y poderse dotar la REI solo por la parte de libre disposición una vez dotada la reserva legal. La segunda por falta de mantenimiento durante 3 años del nivel de fondos propios. No se pueden hacer sucesivas liquidaciones referidas a un mismo concepto, salvo que se produzcan nuevos hechos o circunstancias de nueva noticia. En este caso lo que se corrige es la liquidación del año 2009, aunque en el segundo procedimiento, se comprueba la dotación efectuada en 2008, por lo que se está comprobando dos veces un mismo concepto tributario.

**PRECEPTOS:**

Ley Foral 24/1996 de Navarra (IS), arts. 41, 42 y 46.

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

Ley Foral 13/2000 de Navarra (General Tributaria), art. 101.

Decreto Foral de Navarra 152/2001 (Rgto de Inspección tributaria), arts. 12 y 69.

**PONENTE:***Doña María Jesús Azcona Labiano.*

Magistrados:

Don FRANCISCO JAVIER PUEYO CALLEJA

Don MARIA JESUS AZCONA LABIANO

Don RAQUEL HERMELA REYES MARTINEZ

**SENTENCIA DE APELACIÓN Nº 000317/2018**

ILTMOS. SRES.:

PRESIDENTE,

D. FRANCISCO JAVIER PUEYO CALLEJA

MAGISTRADOS,

DÑA. MARÍA JESÚS AZCONA LABIANO

DÑA. RAQUEL H. REYES MARTÍNEZ

En Pamplona/Iruña, a 20 de septiembre del 2018.

Vistos por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra constituida por los Ilustrísimos Señores Magistrados expresados, el presente rollo de apelación N° 0000247/2018 formado para la sustanciación del recurso de apelación interpuesto contra la Sentencia de fecha 20 de abril del 2018, dictada en los autos procedentes del Jdo. Contencioso-Administrativo N° 1 de Pamplona/Iruña, Procedimiento Ordinario 0000266/2017 - 00, seguido para la sustanciación del recurso contencioso-administrativo formulado contra la resolución de TEAFNA de 31 de mayo de 2017 desestimatoria de reclamación económico-administrativa en relación con la tributación por el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2009. Siendo partes: como apelante , CODES CAPITAL PARTNERS S.L., representado por la Procuradora Dña. LEYRE ORTEGA ABAURREA y dirigido por la Letrado Dª. Mª JOSÉ DÍAZ FERNÁNDEZ; y, como apelado, TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO FORAL DE NAVARRA, representado y dirigido por el LETRADO DE LA COMUNIDAD FORAL NAVARRA, venimos en resolver en base a los siguientes

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

En fecha 20 de abril del 2018 se dictó la Sentencia nº 85/2018 por el Jdo. Contencioso-Administrativo N° 1 de Pamplona/Iruña cuyo fallo contiene el tenor literal siguiente: " DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora Sra. Ortega Abaurrea, en nombre y representación de Codes Capital Partners SL, contra la resolución del TEAFNA de 31 de mayo de 2017, dsestimatoria de reclamación económico-administrativa contra la liquidación del mpuesto de Sociedades del ejercicio 2009 efectuada en fecha 20 de abril de 2015. Todo ello con imposición del pago de las costas procesales a la parte demandante.

Notifíquese esta sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra la misma cabe recurso de apelación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra que, en su caso, deberá interponerse ante este mismo Juzgado dentro de los quince días siguientes al de la notificación de esta resolución.

Llévese el original al libro de sentencias. Por esta mi sentencia, de la que se expedirá testimonio para incorporarlo a las actuaciones, lo pronuncio, mando y firmo"

#### Segundo.

Por la parte actora se ejercitó recurso de apelación en el que solicitaba su estimación con revocación de la sentencia apelada y al que se dio el trámite legalmente establecido.

#### Tercero.

Elevadas las actuaciones a la Sala y formado el correspondiente rollo, tras las actuaciones legalmente prevenidas, se señaló para votación y fallo el día 18 de septiembre del 2018. Es ponente la Ilma. Sra. Magistrado Dª. MARÍA JESÚS AZCONA LABIANO quien expresa el parecer de la Sala.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

De la sentencia apelada y de los motivos de la apelación.-

Se combate en este grado de apelación la sentencia del Juzgado de lo contencioso administrativo nº 1 que desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra Acuerdo del TEAFNA que desestima la reclamación económico administrativa contra la liquidación del Impuesto de Sociedades por el ejercicio 2009, efectuada en abril de 2015.

La ratio decidendi de la sentencia estriba en que las dos regularizaciones de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009, realizadas en 2013 y 2015 respectivamente, no van referidas al mismo concepto tributario, de modo que no concurre una identidad tal que impida la materialización de esa segunda regularización. Y es que, la primera regularización de 2013 corrigió la reducción efectuada en la base imponible por dotaciones realizadas en 2009 a la reserva especial por inversiones y la de 2015 analiza el cumplimiento de un

requisito legal en orden al mantenimiento de beneficios fiscales por dotaciones a la reserva especial efectuadas en 2008, y ello, a los efectos de lo dispuesto en los arts. 41 y 42 de la LF del IS, de modo que, la consecuencia jurídica es la prevista en el art 46 de la LFIS, a saber, la pérdida total o parcial de la reducción practicadas en la base imponible. Ninguna norma, sigue diciendo el juez a quo, impide que la Administración tributaria pueda efectuar más de una liquidación o regularización de un mismo impuesto por un mismo ejercicio fiscal si bien, respecto de distintos conceptos tributarios, salvedad hecha de la prescripción. No hay cosa juzgada administrativa, pues cada regularización corrige un concepto tributario diferente.

Se basa la apelación en lo siguiente:

Es insostenible considerar que ambas comprobaciones versan sobre un concepto tributario diferente, ya que en ambos casos se analiza la variación de los fondos propios al objeto de ajustar la reducción de la base imponible del IS por Reserva Especial por Inversiones (REI) del mismo periodo, 2009. Por tanto, la segunda regularización no es conforme a Derecho porque la Administración tributaria no podía, sin que se produzcan nuevos hechos o circunstancias, que no se producen, ya así lo indica el juez a quo, volver a liquidar aquello que ya fue liquidado anteriormente; hay un único concepto tributario de reducción por dotación a la REI, es decir, en ambos casos se comprueba la Reserva Especial para Inversiones, que no puede volver a ser comprobado aunque la Administración hay puesto el foco en otro aspecto o requisito del mismo elemento tributario que no consideró, erróneamente en su primera comprobación.

Se opone al recurso la Administración tributaria porque no existe identidad en cuanto al concepto tributario modificado o regularizado, ya que son conceptos vinculados a dos ejercicios impositivos diferentes, y, por el objeto de la regularización, en la primera corrigió la reducción de la base imponible correspondiente a dotaciones realizadas en el ejercicio 2009, de modo que tenía como objeto ajustar la citada reducción a la dotación que se corresponde con la parte del resultado contable que es de libre disposición para la entidad en el ejercicio de 2009, y que se refiere a la determinación del importe de la reserva en 2009 y la segunda, corrigió dotaciones realizadas en el ejercicio 2008 como consecuencia del incumplimiento de mantenimiento de los fondos propios para consolidar el beneficio fiscal en el ejercicio 2008; distintos son también los impresos, programas y epígrafes que se reflejan en el expediente, y distintos asimismo son los preceptos aplicados.

No hay infracción del principio de seguridad jurídica ni de cosa juzgada administrativa. La jurisprudencia citada de adverso no viene al caso porque, además de referida al derecho estatal, se refiere a supuestos en que el concepto tributario y el año de su aplicación era el mismo.

## Segundo.

De los antecedentes relevantes para el caso

Expuestas las posiciones de las partes, tenemos que, la recurrente viene a discutir en la primera instancia, y en esta segunda, la posibilidad de que la Administración tributaria pueda practicar liquidaciones sucesivas (regularizaciones) sobre un mismo impuesto, ejercicio y concepto, y es por ello que impugna la segunda de las regularizaciones, la de 2015.

Dicho esto, partiremos de lo que dice el Acuerdo del TEAFNA, no sin antes señalar los antecedentes relevantes para el caso. La actora presentó en julio de 2010 autoliquidación por el Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio de 2009, declarando un importe final a devolver de 127.946,67 euros. En agosto de 2013 se corrige el importe de la reducción de la base imponible por dotación a la reserva especial por inversiones, minorándola en función de la dotación realizada en el año 2009, al no llegar al 20% del capital social que exige la norma y ello a la luz del balance contable de la empresa.

Después en abril de 2015 se dicto nueva regularización mediante la cual se aumenta la cuota resultante del año 2009 en el importe de los beneficios fiscales aplicados en el año 2008, por el mismo concepto, dotación a la reserva especial para inversiones, se vuelve a comprobar lo mismo, si bien respecto de otro aspecto, o requisito, relativo al incumplimiento de mantener los fondos durante un periodo de tiempo determinado en la norma.

Pues bien; el TEAFNA en el Acuerdo requerido expresamente admite que existe "identidad" entre las dos regularizaciones/liquidaciones, en cuanto al Impuesto y al ejercicio a que se refieren, 2009, pero niega que exista, en absoluto, identidad en cuanto al concepto tributario modificado, porque la primera corrige dotaciones realizadas en el ejercicio de 2009 y la segunda dotaciones realizadas en el ejercicio 2008, y el concepto impositivo, a saber, reducción de la base imponible por dotación a la reserva especial para inversiones, debe estar vinculado al ejercicio

en que se produce dicha dotación y reducción, parece que circunscribe el concepto impositivo al periodo o ejercicio en que se produce; para el juez a quo en realidad, la diferenciación del concepto impositivo radica en que se corrigen a su juicio conceptos, elementos requisitos distintos.

El TEAFNA también señala que nuestra normativa foral, que es la única aplicable, ex LORAFNA, no impide a la Administración practicar sucesivas liquidaciones sobre un mismo impuesto y ejercicio pero, eso sí, sobre conceptos diferentes, y que jurisprudencia expresada en interpretación de normas estatales (se refiere a la citada por la parte actora) ha de ser tomada en consideración con prudencia.

A juicio de esta Sala, el TEAFNA viene a reconocer siquiera implícitamente que nuestra normativa tampoco admite la segunda comprobación o liquidación si se trata del mismo elemento o concepto tributario. VER:iiii

Dejando ya el Acuerdo del TEAFNA, lo cierto es, según se desprende de lo actuado, podemos anticipar que la totalidad de los datos para regularizar de forma, digamos, completa estaban ya a disposición de la Administración en la primera de las regularizaciones, la de 2013, Así se colige de

la documental obrante en el expediente, y que la parte actora recoge resumidamente en la página 9 de su escrito de demanda, (el expediente está mal numerado). Así se aprecia en la misma página en que figuraban los datos de la reserva legal, resultado y capital social en la que basaron su primera regularización, en donde también se encontraba el patrimonio neto, y se podía observar su disminución, y la adquisición de acciones propias con un importe negativo de 4.825.772,18 euros. Así entonces, se trataba de comprobar la reducción de la base imponible por reserva especial por inversiones, y podía apreciar que los fondos propios y el patrimonio neto de 2009, no había mantenido el incremento de los fondos propios de 2008, con lo que podía haber corregido adicionalmente la reducción de 2009, en cuanto a ese otro aspecto la Administración contaba en 2013 con el mismo balance, el que se tuvo en cuenta para basar la regularización por infradotación de la reserva legal con todos los datos, luego, no puede hablarse de hecho nuevo, o de nueva noticia, resultante de su apreciación en actuación comprobadora. Por tanto, todo apunta a que se hacen dos comprobaciones de un mismo elemento de la obligación tributaria pese a tener a su disposición todos los datos precisos por haberlos suministrado el obligado tributario en el modelo de declaración.

Nos ocupa hoy entonces una cuestión de naturaleza jurídica, más que fáctica, si bien, tal y como hace el juzgador, la documentación obrante en el expediente administrativo nos permite constatar, con ánimo de precisar en lo posible las circunstancias de las comprobaciones realizadas en el año 2012 la Hacienda Tributaria de Navarra formuló propuesta de regularización del Impuesto de Sociedades (IS) del ejercicio 2008 respecto de la hoy demandante Codes Capital Partners, con la siguiente motivación: "se regulariza la deducción por reserva especial por inversiones y se elimina la deducción por cuotas satisfechas por el impuesto de actividades económicas", y ello por razón de no estar suficientemente dotada la reserva legal y poder admitirse únicamente una dotación a la reserva especial por inversiones por la parte del resultado contable de libre disposición una vez atendida la dotación de la reserva legal. Esta regularización fue aceptada y consentida por Codes Capital Partners.

Posteriormente en el año 2013 la Administración tributaria regularizó la declaración del IS por el ejercicio 2009, por razón de que la dotación para la reserva legal no alcanzaba en el balance incorporado a la declaración el mínimo legalmente preceptivo del 20% del capital social, lo que obligaba a la empresa a destinar una cifra igual al diez por ciento del beneficio del ejercicio a dicha reserva legal, hasta que la misma alcanzase aquel mínimo, sin poder destinar en consecuencia la totalidad del resultado a la reserva especial por inversiones.

Consecuentemente la reducción de la base imponible por dotación a reserva especial por inversiones quedaba minorada. Esta regularización también fue aceptada y consentida por la hoy demandante.

Finalmente en el año 2015 la Hacienda Tributaria volvió a efectuar una regularización del IS de Codes Capital Partners por el ejercicio 2009, esta vez por razón de "incumplimiento de los requisitos para aplicar el beneficio fiscal de la reducción de la base imponible por dotación a la reserva especial para inversiones en el ejercicio 2008", el concepto tributario es la dotación a la reserva especial por inversiones, en cuanto al aspecto, por la falta de mantenimiento durante tres años del nivel de fondos propios resultante en el año 2008 tras la reducción de la base imponible del IS por haber efectuado en dicho ejercicio dotación para la reserva especial por inversiones, al constatar la Administración una disminución de dichos fondos propios por adquisición de acciones propias en el año siguiente 2009."

### Tercero.

De la regulación legal y del criterio jurisprudencial sobre la materia .-

Para llegar a la conclusión, ya anticipada hemos partido de la regulación legal contenida en nuestra normativa legal.

Veamos; ciertamente la LFIS permitía en su art. 41 a las sociedades realizar reducciones en la base imponible de las cantidades que, procedentes del beneficio contable obtenido en el ejercicio, se destinasen a una reserva especial para inversiones. El art. 42.1 de la LF 24/1996, de 30 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades, establece como requisito para que la reducción fiscal realizada en un ejercicio se consolide de forma definitiva, el de que " los fondos propios de la entidad al cierre del ejercicio con cuyos beneficios se dotó la Reserva Especial por Inversiones deben quedar incrementados en el ejercicio en que se realice la dotación por el importe de esta, habiéndose de mantener dicho incremento durante los ejercicios siguientes hasta la finalización del plazo de tres años a que se refiere el apartado 4 del art 44, salvo que se produzca una disminución derivada de la existencia de pérdidas contables". El incumplimiento de este específico requisito lleva como consecuencia ex. art. 46, la pérdida total o parcial de la reducción practicada y la obligación de ingreso de la cuota tributaria correspondiente aplicada en el periodo impositivo en que se practicó la reducción, que en el presente caso se produce en el ejercicio 2009, año en el que los fondos propios no cumplen el requisito de mantenimiento respecto al ejercicio 2008, año de la dotación y de la aplicación de la correspondiente reducción de la base imponible.

Hasta aquí lo que dice la LF de Impuesto de Sociedades, sobre lo que no hay cuestión.

A los efectos de dilucidar si la Administración tributaria foral puede o no puede hacer esta segunda comprobación, liquidación, regularización, se ha de señalar que nuestra normativa foral no contiene una norma análoga a la contenida en el art 140.1 de la Ley General Tributaria estatal precepto éste objeto de exégesis por las sentencias citadas por la apelante; si bien, el propio TEAFNA reconoce expresamente que nuestra normativa no impide esta segunda regularización, siempre que no se trate del mismo concepto tributario, como ya se ha indicado más arriba.

En todo caso conviene recordar que el art 101 de la LFGT 13/200 establece : " 1. La Administración tributaria comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible. 2. La comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias y podrá comprender la estimación de las bases imponibles, utilizando los medios a que se refiere el artículo 44 de esta Ley Foral ."

Y el art 141.b) del mismo texto legal dispone que:" cuando se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración tributaria al dictar el acto objeto de la revisión".

Por su parte el art 12.2 del D.F. 152/2001 por el que se aprueba el Reglamento de Inspección Tributaria dispone:" Con ocasión de estas actuaciones, la Inspección tributaria comprobará la exactitud y veracidad de los hechos y circunstancias de cualquier naturaleza consignados por los sujetos pasivos u obligados tributarios en cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo. Asimismo investigará la posible existencia de elementos que configuren los hechos imposables u otros antecedentes con trascendencia tributaria que sean desconocidos total o parcialmente por la Administración. Finalmente determinará, en su caso, la exactitud de las operaciones de liquidación tributaria practicadas por los sujetos pasivos y establecerá la regularización que estime procedente de la situación tributaria de aquéllos."

Y el art 69.1 del citado D.F. en conexión con el art 141.b de la LFGT señala que: " Si la Inspección tributaria advierte que realmente no concurrieron en su momento los requisitos comprobados en el expediente para la concesión de un determinado beneficio fiscal, iniciará el expediente de revisión que proceda de acuerdo con el artículo 141 de la Ley Foral General Tributaria".

De la normativa foral expuesta cabe inferir que no se pueden hacer sucesivas liquidaciones referidas a un mismo concepto tributario, salvo que se produzcan nuevos hechos o circunstancias de nueva noticia, extremo este reconocido por el propio TEAFNA en el meritado Acuerdo. Abona esta tesis la interpretación jurisprudencial hecha en esta materia del art 140 de la LGT, la estatal, jurisprudencia apuntada por la parte demandante, y que merece un comentario.

Comenzaremos por citar la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de octubre de 2013 que declara la imposibilidad de abrir un procedimiento de inspección tras haber finalizado, sin responsabilidad fiscal, otro anterior de comprobación limitada sobre el mismo objeto. Se analiza el art 140 de la Ley General Tributaria estatal: " La administración debe profundizar, pudiendo, en el cumplimiento de los requisitos sustantivos en el ejercicio de su actuación comprobadora, pero referidos al mismo objeto / concepto tributario"; la citada sentencia dice: "el ámbito de la labor comprobadora debe extenderse al que racionalmente pudo acometer la administración en el seno de ese

procedimiento y sin embargo no hizo por inadvertencia, impericia o por otras razones". Cuando el art 140 habla de nuevos hechos o circunstancias, se han de entender como " sobrevenidas que alteren el statu quo bajo el que se efectuó la comprobación limitada , no a los hechos que descubra la Administración porque en el segundo procedimiento se hubiera esforzado más o hubiera indagado con mayor profundidad pues el Art. 140 otorga un derecho a los contribuyentes a no ser comprobados una y otra vez. De no interpretarse así la prohibición podría ser burlada con sólo escindir artificiosamente el objeto o alcance de la comprobación, creando una especie de reserva de inspección futura que impidiese la cosa juzgada administrativa. "

Asimismo la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 2016: " 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 lo 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 . 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 doctrina 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" solo 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 propios 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...."

Por último, y a mayor abundamiento, también el Tribunal Supremo dictó sentencia de fecha 19 de julio de 2017 en la que se dijo lo siguiente: "Es constante la Jurisprudencia de esta Sala que pone de relieve que la Administración no puede efectuar una nueva regularización en relación con la obligación tributaria o elementos de la misma objeto de comprobación, salvo que en un procedimiento de inspección posterior, se descubran nuevos hechos o circunstancias, es decir, se tiene que referir (nuevos hechos o circunstancias) a hechos o circunstancias que no se encontraban en el ámbito de la comprobación inicial (nuevos), o que han aparecido con posterioridad, lo cual no sucede en el presente caso. Se trata de un efecto preclusivo...."

La regulación del procedimiento de comprobación limitada contenida en el art. 140 implica que una comprobación limitada previa produce efecto preclusivo respecto de lo ya comprobado, lo que quiere decir que el objeto de dichas actuaciones parciales no puede ya regularizarse en un nuevo procedimiento de comprobación referido al mismo concepto y periodo impositivo comprobado, salvo que en la nueva actuación concurren nuevas circunstancias o hechos descubiertos que exijan una nueva liquidación. Para que la comprobación previa produzca el efecto de cierre es necesario que exista una resolución expresa que ponga fin a la misma, pronunciándose acerca de la corrección o incorrección (en su caso, con la correspondiente regularización administrativa) de la declaración impositiva comprobada, lo que ocurre en el presente caso.

El precepto mencionado es aplicable tanto a las actuaciones realizadas por los órganos de Gestión Tributaria como ocurre en el presente el caso, como a las de la Inspección, tal y como aclara el artículo 141 h) de la Ley General Tributaria al establecer entre las competencias de la Inspección: "La realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta Ley "....."

" Para que la Administración tributaria (en su conjunto es decir, tanto los Órganos de Gestión tributaria como la Inspección) pueda dictar una nueva liquidación sobre materias ya comprobadas previamente de forma limitada, se deberán expresar los nuevos elementos o circunstancias tenidos en cuenta en la nueva comprobación (sea esta total o parcial). No habiéndose expresado estos nuevos hechos tenidos en cuenta, y dada la claridad de la norma en el sentido de que se precisa como requisito para la validez de una nueva liquidación la existencia y expresión de estos nuevos elementos de hecho tomados en consideración, su omisión provoca la invalidez de la liquidación practicada por la inspección.

En este caso concurriendo en las actuaciones inspectoras nuevas circunstancias o hechos descubiertos que exijan una nueva liquidación, no se aprecia el efecto preclusivo invocado.

La sentencia de 3 de febrero de 2016 (recurso 4140/2014 ) recuerda lo que declaró en la sentencia de 22 de septiembre de 2014 (Casa. 4336/2012 ), en relación con la interpretación del art 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria 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 doctrina de que " dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, fijando 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 prohibición contenida en el artículo 140.1 veda 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 especificaciones en dicha resolución."....

#### **Cuarto.**

De la conclusión .-

En definitiva a la luz de todo lo expuesto, de una interpretación sistemática y finalista de la normativa, y a la luz de la jurisprudencia expuesta, y de la propia dicción literal del Acuerdo del TEAFNA, cabe colegir que, puesto que lo que se "aumenta" y corrige en 2015 es la cuota tributaria del IS correspondiente al ejercicio 2009, el concepto impositivo se refiere al mismo ejercicio, y no se corrige la liquidación del ejercicio 2008, por mucho que se compruebe la dotación efectuada por la empresa en 2008, a juicio de esta Sala se ha comprobado dos veces el mismo concepto tributario, (dotación por la empresa para Reserva Especial por Inversiones), lo que determina el concepto impositivo, no es el ejercicio en el que se realiza la dotación, sino, el concepto corregido, que es, en definitiva, la dotación para reserva especial y que se refleja en el importe de la cuota del impuesto de 2009. Es entonces el mismo concepto tributario (elemento tributario) a saber, dotación por la empresa para REI, puesto que ambas liquidaciones regularizaciones aumenta la cuota del ejercicio 2009 y siendo que todos los datos, también los relativos a la dotación de 2008 eran conocidos por la Administración Tributaria tal y como se ha explicado más arriba.

En atención a todo lo expuesto, se ha de estimar el recurso de apelación, al no haber apreciado el juez a quo la cuestión jurídica debidamente .

#### **Quinto.**

Costas Procesales

Conforme a lo dispuesto en el Artículo 139 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, no procede realizar pronunciamiento alguno respecto de las costas causadas.

En atención a lo expuesto, en nombre de Su Majestad El Rey, y por la autoridad conferida por el Pueblo Español, el Tribunal Superior de Justicia de Navarra ha adoptado el siguiente

### **FALLO**

Que debemos estimar como estimamos el presente recurso de apelación interpuesto por la Procuradora Dña. Leyre Ortega Abaurrea en nombre y representación de CODES CAPITAL PARTNERS S.L. contra la sentencia nº 85/18, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 en el P.O. 266/17, que se revoca, y con estimación de la demanda se deja sin efecto el Acuerdo del TEAFNA indicado en el encabezamiento y consiguientemente se deja sin efecto la liquidación provisional relativa al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2009 por importe de 203.076,26 euros con nº de expediente 2/2009/80440; sin costas.

Notifíquese esta Resolución Judicial conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma solo cabe interponer recurso de casación ante la Sala correspondiente, única y exclusivamente, en el caso de que concurra algún supuesto de interés casacional objetivo y con los requisitos legales establecidos, todo ello de conformidad con los artículos 86 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa en redacción dada por Ley Orgánica 7/2015 de 21 de Julio.

Dicho recurso habrá de prepararse ante esta Sala del Tribunal Superior de Justicia de Navarra en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de esta Sentencia.

Se informa a las partes que en cualquier supuesto, y en todos los recursos de casación que se presenten, todos los escritos relativos al correspondiente recurso de casación se deberán ajustar inexcusablemente a las condiciones y requisitos extrínsecos que han sido aprobados por Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo y de este Tribunal Superior de Justicia de Navarra en fechas 20-4-2016 (BOE 6-7-2016) y 27-6-2016 respectivamente.

Estos Acuerdos obran expuestos en el tablón de anuncios de este Tribunal Superior de Justicia así como publicados en la página web del Consejo General del Poder Judicial ([www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es)) para su público y general conocimiento.

Con testimonio de esta Resolución, y una vez firme, devuélvanse las actuaciones al Juzgado de procedencia para su conocimiento debiendo el Juzgado hacer saber a las partes la resolución del recurso de apelación y llevando a cabo su puntual ejecución.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.