

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076199

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 3 de diciembre de 2019

Sala 1.^a

R.G. 568/2019

SUMARIO:

Procedimientos tributarios. Procedimiento de gestión. Procedimientos de gestión tributaria en la Ley 58/2003 Limitación en las actuaciones de comprobación efectuadas por la Administración sobre el objeto de una comprobación limitada anterior. Alcance del concepto «nuevos hechos o circunstancias». La reclamante se opone a la regularización practicada por la Inspección como consecuencia de los efectos preclusivos que conlleva la instrucción de un previo procedimiento de comprobación limitada sobre el objeto de la regularización dictada en el mismo. Nos encontramos en este caso con un procedimiento inspector que se inicia con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación limitada y cuyo objeto es coincidente con el de aquél. Por tanto, para determinar si dicho procedimiento podía realizarse es necesario verificar la existencia de esos «nuevos hechos o circunstancias» que posibiliten una nueva regularización de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Para ello, procede preguntarse si deben existir antes de iniciar el procedimiento inspector esos hechos o circunstancias que permitan una nueva regularización o si la Administración puede efectuar una nueva comprobación sobre el objeto de un procedimiento de comprobación limitada y en ese proceso descubrir nuevos hechos o circunstancias. La redacción del art. 140.1 de la Ley 58/2003 (LGT) parece orientada hacia lo primero. Es la existencia de hechos nuevos que la Administración pueda descubrir que procedan de actuaciones distintas a las realizadas lo que puede motivar una nueva regularización sobre el mismo objeto. Pero iniciar un procedimiento sobre un objeto ya previamente comprobado buscando nuevos elementos sobre los que regularizar choca con el espíritu de la norma. Así lo ha entendido también la Audiencia Nacional, quien en su sentencia, de 24 de octubre de 2013, recurso nº 274/2010 (NFJ052646) señala respecto a lo que deben considerarse «nuevos hechos o circunstancias»: «han de ser 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 definitiva, en el caso analizado no podemos considerar que se hayan descubierto «nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas» en la resolución del procedimiento de comprobación limitada, pues en el curso de dicho procedimiento la Administración tributaria ya disponía de los elementos que permitían concluir de forma diferente. Si dicho procedimiento finalizó con resolución expresa y no con el inicio de un procedimiento inspector, la Administración tributaria debe soportar las consecuencias legales de tal decisión, claramente determinadas en el art. 140.1 de la Ley 58/2003 (LGT) y que no son otros que los efectos preclusivos de tales actuaciones. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 136, 139, 140 y 217.

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

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 16 y 36.ter.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 102.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

El mismo se ha interpuesto contra la resolución de 10 de mayo de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (procedimiento 08-15982-2013 y 08-15989-2013).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 01/02/2019 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 21/11/2018 contra la desestimación de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra el Acuerdo de liquidación **A23 ...4** y el Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador **A23 ...2** dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña (Sede Barcelona) de la AEAT, derivados, respectivamente, de los procedimientos de comprobación e investigación y sancionador seguidos a la entidad **X, S.A.** (NIF ...).

Segundo.-

El procedimiento de comprobación e investigación se inició mediante comunicación de inicio notificada el 1 de diciembre de 2012, siendo el alcance de las actuaciones de carácter parcial respecto al concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008, limitándose a comprobar el beneficio procedente de la enajenación del inmovilizado material, inmaterial y cartera de control así como la deducción del artículo 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS).

Tercero.-

Con carácter previo al inicio del procedimiento inspector se desarrolló por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de ... respecto al mismo obligado tributario procedimiento de comprobación limitada por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008, cuyo alcance, delimitado en el requerimiento que inicia dicho procedimiento, notificado con fecha 13 de abril de 2010, es el siguiente:

"Comprobar documentalmente, sin examen de la contabilidad ni de aspectos contables, los requisitos establecidos en la normativa vigente para la aplicación de las deducciones practicadas en concepto de deducción del artículo 42 del texto refundido de la LIS".

Dicho procedimiento finalizó mediante Resolución de 19 de noviembre de 2010 en la que se adopta el siguiente Acuerdo:

"Como resultado de la comprobación limitada realizada en relación con la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008, y habiendo quedado aclaradas las incidencias que dieron lugar a este procedimiento, esta oficina le comunica que conforme a la normativa vigente no procede regularizar la situación tributaria".

Cuarto.-

Como resultado de las actuaciones de comprobación e investigación iniciadas el 1 de diciembre de 2012 se considera procedente regularizar la situación del obligado tributario, al considerar la Inspección que se han incumplido los requisitos para la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios al no ser aptos los bienes en que se ha materializado la inversión.

En la declaración del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008, **X, S.A.** consignó en la casilla 585 "Deducción art. 42 L.I.S. y art. 36 ter Ley 43/95" un importe de 639.196,51 euros. La misma procedía de la reinversión efectuada de los beneficios obtenidos en la enajenación de los siguientes elementos del inmovilizado:

* Venta el 11 de diciembre de 2007 de 494 acciones de la entidad **Z, S.A.** por importe de 756.700,00 euros, con un beneficio de 693.021,60 euros.

* Venta el 29 de octubre de 2008 de 476 acciones de la entidad **Z, S.A.** por importe de 700.000 euros, con un beneficio contabilizado de 636.321,60 euros.

* Venta el 8 de enero de 2008 a **K, S.A.** del negocio de venta al menor que la entidad desarrollaba. El precio de venta es de 4.400.000 euros y el resultado de dicha venta asciende a 3.997.294,38 euros.

El importe obtenido con las distintas enajenaciones asciende a 5.856.700,00 euros, que reinvierte en la suscripción, por importe de 5.755.120,00 euros, de 956.000 participaciones de la sociedad **W, S.L.** (NIF ...) , con ocasión de la ampliación de capital efectuada por esta última, documentada en escritura de fecha 3 de noviembre de 2008, lo que determina que ostente el 74,60% de la participación en dicha entidad.

Señala el Acta de disconformidad que las entidades **X, S.A.** y **W, S.L.** eran entidades vinculadas con anterioridad a la ampliación de capital a través de socios o administradores comunes.

El artículo 42.5 del TRLIS limita la reinversión en el supuesto de operaciones vinculadas. La Inspección considera que en aplicación de diversas consultas de la Dirección General de Tributos procede comprobar la materialización de la reinversión en la entidad participada, lo que supone verificar las inversiones efectuadas por **W, S.L.** con los fondos procedentes de la ampliación de capital suscrita por **X S.L.** Para ello efectuó un requerimiento a dicha entidad, que aportó el siguiente detalle de inversiones efectuadas:

- * Préstamo a la entidad **X S.A.** por importe de 1.800.000,00 euros.
- * Compra y acondicionamiento de una nave industrial en ... por importe de 2.302.352,00 euros.
- * Construcción de dos casas en ... de ... por importe de 751.626 euros.
- * Compra de acciones de la **SICAV Q** por importe de 901.142,00 euros.

Tras dicho análisis, la Inspección concluye que la única inversión apta a efectos de la aplicación de la deducción del artículo 42 del TRLIS es la correspondiente a la compra y acondicionamiento de las naves industriales sitas en ... El importe que se considera reinvertido es de 1.985.274,16 euros, resultado de la suma del valor contable de las naves (1.699.950,00 euros) y de los importes invertidos en el acondicionamiento de las mismas, de acuerdo con las facturas aportadas (285.324,16 euros). A partir del mismo se calcula el importe procedente de la deducción a aplicar por reinversión de beneficios extraordinarios, señalando el Acuerdo de liquidación:

En el ejercicio 2008 el obligado tributario aplicó en concepto de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios un importe de 639.196,51 euros.

El importe percibido por las tres transmisiones cuya ganancia se acoge a la deducción por reinversión asciende a un total de 5.856.700 euros, siendo la ganancia total obtenida de 5.326.637,58 euros (4.633.615,98 + 693.021,60).

No obstante, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, la única reinversión que cumple los requisitos establecidos en el artículo 42 del TRLIS es la que se materializa en la compra y el acondicionamiento de las naves industriales sitas ..., por un importe de 1.985.274,16 euros.

Por tanto, la BASE DE DEDUCCIÓN comprobada por la Inspección correspondiente al ejercicio 2008 asciende a 1.805.730,14 euros (el importe percibido por las tres transmisiones cuya ganancia se acoge a la deducción por reinversión asciende a 5.856.700 euros y la reinversión válida a 1.985.274,16 euros, siendo esta cifra el 33,90% de lo que hubiera debido reinvertir; por tanto, la base de deducción es: $5.326.637,58 \times 33,90\% = 1.805.730,14$).

De acuerdo con lo anterior, el importe de la DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS comprobada por la Inspección correspondiente al ejercicio 2008 asciende a 216.687,62 euros ($1.805.730,14 \times 12\%$).

Lo que determina un importe a minorar en la deducción aplicada en el ejercicio 2008 de 422.508,99 euros.

Quinto.-

La Inspección consideró que la conducta del obligado tributario que motiva la liquidación practicada era constitutiva de la infracción tributaria prevista en el artículo 191.1 de la Ley General Tributaria, al haber dejado de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria, por lo que tras la tramitación del correspondiente procedimiento sancionador se acuerda la imposición de una sanción por importe de 211.254,45 euros.

Sexto.-

Disconforme con los actos administrativos finalizadores de los procedimientos instruidos, la entidad interpone sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que son desestimadas.

Séptimo.-

Frente a dicha resolución desestimatoria se interpone recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el que, en síntesis, alega la existencia del efecto preclusivo del procedimiento de comprobación limitada que impediría a la Dependencia Regional de Inspección comprobar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarias al haber sido la misma previamente comprobada por los órganos de Gestión tributaria, lo que determinaría la nulidad de la liquidación y de la sanción. Subsidiariamente, en el caso de la sanción impuesta, entiende la reclamante que la misma no resulta procedente por no concurrir en su actuación el elemento subjetivo exigible para imponer la misma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.-

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.-

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a derecho de los actos impugnados a la vista de las alegaciones planteadas.

Tercero.-

La reclamante se opone a la regularización practicada por la Inspección como consecuencia de los efectos preclusivos que conlleva la instrucción de un previo procedimiento de comprobación limitada sobre el objeto de la regularización dictada en el mismo.

En efecto, tal consecuencia está prevista en el artículo 140 de la LGT, que establece:

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

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

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

El apartado 2 del artículo 139 de la LGT al que se refiere el artículo 140.1 de la LGT determina el contenido mínimo de la resolución que se dicte en el procedimiento de comprobación limitada:

"2. La resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

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

En el presente caso, tal y como ha quedado expuesto en los Antecedentes de hecho, se inició a la reclamante un procedimiento de comprobación limitada mediante la notificación con fecha 13 de abril de 2010 de un requerimiento con el siguiente contenido:

En relación con su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, correspondiente al ejercicio 2008, se han 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 acreditar la procedencia y cuantificación de la deducción contemplada en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aplicada en la declaración. En particular, se solicita un documento que relacione las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales contemplados en el mencionado artículo 42, detallando cada uno de dichos elementos, sus valores netos contables y precio o valor de transmisión (lo cual se acreditará con las correspondientes facturas y/o demás documentos justificativos), y reflejando en qué casilla de la declaración figura incluida la renta resultante de cada transmisión.

- Igualmente debe acreditarse haber procedido a la reinversión del importe obtenido en la transmisión cuya renta se integra en la base imponible del impuesto y los elementos patrimoniales en que se ha materializado la reinversión.

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:

- Comprobar documentalmente, sin examen de la contabilidad ni de aspectos contables, los requisitos establecidos en la normativa vigente para la aplicación de las deducciones practicadas en concepto de deducción del artículo 42 del texto refundido de la LIS.

En respuesta a dicho requerimiento se presentó por el obligado tributario con fecha 30 de abril de 2010 la documentación de la venta de los activos generadores del beneficio que dió lugar a la deducción aplicada y la escritura pública de ampliación de capital de la entidad W S.L. correspondiente a la materialización de la reinversión.

Con fecha 19 de noviembre de 2010 se dicta la Resolución del procedimiento de comprobación limitada en la que se indica:

ACUERDO

Como resultado de la comprobación limitada realizada en relación con la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008, y habiendo quedado aclaradas las incidencias que dieron lugar a este procedimiento, esta oficina le comunica que conforme a la normativa vigente no procede regularizar la situación tributaria.

ACTUACIONES REALIZADAS

En el curso del procedimiento de comprobación limitada se han realizado las siguientes actuaciones:

- Notificación del requerimiento de fecha 13 de abril de 2010.

El objeto de las actuaciones realizadas ha sido la subsanación, aclaración o justificación de las incidencias observadas en los datos declarados y que han sido detalladas cuando se especificó el alcance de este procedimiento.

Con la notificación de este acuerdo finaliza el procedimiento de comprobación limitada que estaba en curso. La Administración Tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el concepto, ejercicio y alcance ahora comprobados, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en esta resolución.

Cuarto.-

El propio acuerdo resolutorio advierte de los efectos preclusivos que produce este procedimiento, no pudiendo efectuarse una nueva regularización en relación con el objeto del mismo salvo que se descubran "nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas" en la propia resolución. Nos encontramos en este caso con un procedimiento inspector que se inicia con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación limitada y cuyo objeto es coincidente con el de aquél. Por tanto, para determinar si dicho procedimiento podía realizarse es necesario verificar la existencia de esos "nuevos hechos o circunstancias" que posibiliten una nueva regularización de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. A este respecto el Acuerdo de liquidación señala:

"Por su parte, el artículo 140 determina los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada:

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

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

De acuerdo con la regulación anterior, en aras a la seguridad jurídica del contribuyente, una comprobación limitada previa produce efecto preclusivo respecto de lo ya comprobado, esto es, el objeto de dichas actuaciones parciales no puede ya regularizarse en un nuevo procedimiento de comprobación referido al mismo concepto y periodo impositivo ya comprobado, salvo que en la nueva actuación concurren las 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.

De conformidad con lo expuesto, sólo podrá afirmarse el efecto preclusivo de las actuaciones de comprobación limitada llevadas a cabo por la Dependencia de Gestión Tributaria, si se cumplen las previsiones del artículo 140, esto es:

a) Que la nueva regularización se efectúe en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior, según el cual la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, "a) la obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación".

b) Que no se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

Es decir, que la comprobación limitada de una obligación tributaria puede abarcar únicamente alguno o algunos de sus elementos, sin que el efecto preclusivo de la misma pueda predicarse respecto de elementos que no se han incluido en la misma, y de cuyo examen pueden resultar nuevos hechos o circunstancias.

En el presente caso, el examen de la contabilidad del obligado tributario y de la sociedad **W, S.L.** vinculada al mismo, así como el examen de los movimientos financieros efectuados por esta sociedad (examen que no podía llevarse a cabo por los órganos de Gestión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 136.c) de la LGT) ha permitido a la Inspección, tal como se analizará a continuación, descubrir nuevos hechos y circunstancias para determinar la procedencia o no de la deducción practicada por la entidad obligada. Es decir, los hechos que dan lugar a la regularización contenida en el presente Acuerdo de Liquidación se han descubierto mediante nuevas actuaciones, distintas de las realizadas por Gestión Tributaria (las actuaciones de Gestión se limitaron, tal como se describe en los Antecedentes de hecho, al examen de los comprobantes de las reinversiones efectuadas y a la comprobación del importe reinvertido).

Por tanto, en este caso, la existencia de la resolución de Gestión Tributaria en la que se considera conforme la declaración presentada por el contribuyente, no impide a la Inspección comprobar nuevamente la procedencia o no de la deducción por reinversión de beneficios aplicada por la entidad **X, S.A.** en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008".

En el Acta de disconformidad se recoge lo siguiente:

"Esta resolución de Gestión Tributaria, en la que se considera conforme la declaración presentada por el contribuyente, plantea la pregunta, atendiendo a lo dispuesto por el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria que establece los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada (...) de si puede comprobarse nuevamente por la Inspección lo que ya ha sido comprobado por Gestión Tributaria.

La contestación ha de ser, sin duda alguna, afirmativa. La regulación de la comprobación limitada, que se efectúa en los artículos 136 a 140 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) establece la imposibilidad de efectuar algunas comprobaciones en este procedimiento.

Así, el artículo 136 c) impide examinar en el curso del mismo la contabilidad mercantil, lo que precisamente ya se advertía al contribuyente en el requerimiento que iniciaba la comprobación limitada y el apartado 3 del mismo artículo impide requerir a terceros información sobre movimientos financieros. Precisamente el examen de la contabilidad del obligado tributario y la de una sociedad vinculada al mismo, **W SL**, junto con los movimientos financieros efectuados por esta sociedad, es lo que ha permitido a la Inspección, como se irá explicando a lo largo del acta descubrir nuevos hechos y circunstancias que han llevado a la conclusión de que la deducción practicada no era conforme.

Los hechos que dan lugar a la propuesta de regularización del acta se han descubierto mediante estas nuevas actuaciones que Gestión Tributaria no llevó a cabo en realidad se limitó en cuanto a la deducción del artículo 42 LIS a pedir los comprobantes de las reinversiones efectuadas y comprobar que ascendieran al importe que debían tener porque no podía llevarlas a cabo con la normativa expuesta".

Y posteriormente, al analizar las reinversiones efectuadas recoge el actuario en el Acta de disconformidad lo siguiente:

"En la contestación al requerimiento de Gestión Tributaria el obligado manifiesta haber reinvertido en la suscripción de 956.000 participaciones de la sociedad **W S.L.** con ocasión de la ampliación de capital efectuada por esta última que se documentó en escritura de 3-11-08 de la Notaría Dª ... La escritura se aportó junto con la contestación. El valor de las participaciones suscritas es de 5.722.120 euros.

De las declaraciones del Impuesto Sociedades de ambas sociedades se deduce que **X** y **W** eran ya antes de la ampliación de capital sociedades vinculadas y con más motivo siguen siéndolo después de la ampliación.

Según las declaraciones de **W**, **Axy...** e **Bxy...** han sido administradores de la sociedad en los ejercicios 2007 y 2008. Además, en 2007 los dos tenían el 100% del capital de la sociedad, el 50% cada uno y a partir de 2008, después de la ampliación de capital que suscribe **X**, los socios pasan a ser las dos personas físicas, cada una con el 12,7% del capital y **X** con el 74,60%.

Se cumplen pues ampliamente los requisitos establecidos por el artículo 16 de la Ley del Impuesto Sociedades (RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo) para que ambas sociedades deban calificarse como vinculadas.

Además, a partir de 2008 la vinculación no es tan solo a través de socios o administradores comunes sino que **X**, en virtud de su participación en **W**, ostenta o puede ostentar el control de ésta ya que tiene la mayoría de los derechos de voto, lo que supone existencia de grupo en el sentido que le da el artículo 16 L.I.S.

(...)

C2a) Limitaciones a la reinversión mediante operaciones entre entidades vinculadas

El apartado 5 del artículo 42 LIS establece limitaciones en este sentido:

"5. No se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice mediante operaciones realizadas entre entidades de un mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta Ley acogidas al régimen especial establecido en el capítulo VIII del título VII de esta Ley. Tampoco se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice a otra entidad del mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta Ley, excepto que se trate de elementos nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias".

Existen diversas consultas de la Dirección General de Tributos que entienden incluida en esta limitación la suscripción de ampliaciones de capital en entidades vinculadas que forman grupo en el sentido del artículo 16 LIS.

Por ejemplo en la consulta V2152-08 de 18-11-2008 la entidad consultante plantea la posibilidad de reinvertir en la constitución de dos sociedades participadas al 100%, una dedicada al arrendamiento inmobiliario y otra a plantas fotovoltaicas. La respuesta es negativa, indicando la DGT que únicamente sería válida la reinversión en el caso de que tributaran en el régimen de consolidación fiscal, debiendo como norma efectuar directamente la reinversión la sociedad que obtuvo el beneficio extraordinario. Excepcionalmente podría ser válida la reinversión cuando por motivos económicos perfectamente evidenciados fuera necesario efectuar la reinversión de forma indirecta. El mismo criterio se sigue en la consulta V0427-11 en la que el consultante tiene previsto constituir cuatro sociedades participadas al 100%.

En la consulta V1171-12 de 30-05-2012, por el contrario, en la que la vinculación se establece únicamente a través de los socios, sin que exista grupo en el sentido del artículo 16 LIS, sí se acepta la reinversión consistente en la compra de un 20% de las participaciones de una entidad.

Este mismo criterio se sigue en la consulta V2166-08.

Estas consultas se copian íntegramente en el informe ampliatorio.

En este caso está claro que **X** y **W** en el año 2008, en que la primera suscribe la ampliación de capital, forman grupo en el sentido del artículo 16 LIS porque **X** tiene la mayoría de los derechos de voto de **W**, por lo que siguiendo el criterio de la DGT expuesto en las consultas indicadas, debería denegarse la validez de la reinversión en su totalidad, ya que no hay ningún motivo excepcional para que **X** no pueda efectuar la reinversión de forma directa.

No obstante, entiende el actuario que este criterio no es aplicable a este caso concreto porque la reinversión ha sido aceptada por Gestión Tributaria que ha pedido al obligado tributario los comprobantes de la reinversión y la aplicación de este criterio no supone la aparición de ningún hecho o circunstancia desconocido cuando se dictó la resolución de la comprobación limitada, que se haya descubierto mediante el análisis de la contabilidad o de los movimientos bancarios de las sociedades.

Deberá pues, comprobarse si mediante el análisis de la contabilidad del obligado tributario y de **W** (la participada) y de los movimientos financieros de ambas aparecen nuevos hechos o circunstancias que permitan poner en cuestión la validez de la reinversión".

Esto pone de manifiesto, a juicio de este Tribunal, que la Administración Tributaria es consciente de haber cometido un error al resolver el procedimiento de comprobación limitada sin regularización. Tal y como señala el Acta de disconformidad, la limitación establecida en el artículo 42.5 del TRLIS habría impedido considerar materializada la reinversión en participaciones de una entidad vinculada sin la existencia de un motivo económico válido. Ante la evidencia del error, la Inspección opta por verificar que la entidad participada ha invertido las cantidades aportadas por la reclamante en bienes aptos para la inversión. Y en ese punto es donde el actuario manifiesta que procede analizar la contabilidad y los movimientos financieros para ver en ese examen la posible existencia de nuevos hechos o circunstancias que motiven la regularización.

Y en este punto procede preguntarse si deben existir antes de iniciar el procedimiento inspector esos hechos o circunstancias que permitan una nueva regularización o si la Administración puede efectuar una nueva comprobación sobre el objeto de un procedimiento de comprobación limitada y en ese proceso descubrir nuevos hechos o circunstancias. La redacción del artículo 140.1 de la LGT parece orientada hacia lo primero. Es la existencia de hechos nuevos que la Administración pueda descubrir que procedan de actuaciones distintas a las realizadas lo que puede motivar una nueva regularización sobre el mismo objeto. Pero iniciar un procedimiento sobre un objeto ya previamente comprobado buscando nuevos elementos sobre los que regularizar choca con el espíritu de la norma. Así lo ha entendido también la **Audiencia Nacional, quien en la Sentencia de 24 de octubre de 2013** (rec. núm. 274/2010) señala respecto a lo que deben considerarse "nuevos hechos o circunstancias" (la negrita es nuestra):

k) Para finalizar, no puede ser acogida la opinión vertida en el escrito de contestación a la demanda, que por primera vez se acoge a la salvedad que el artículo 140 de la LGT prevé para abrir paso a una segunda comprobación: "1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución".

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

Por tanto, **esa novedad debe referirse a hechos o circunstancias sobrevenidas, que alterasen en alguna medida relevante para la determinación del tributo de que se trata el statu quo precedente bajo el cual se efectuó la comprobación limitada de los artículos 136 y siguientes LGT, pero no a los hechos que ex novo descubra la Administración porque en el segundo procedimiento se hubiera esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad, pues tal no es el sentido en que cabe interpretar el precepto**, en tanto que otorga un derecho a los potenciales contribuyentes que pueden ser comprobados o investigados, estableciendo para ellos la tutela de que no cabe dirigir frente a ellos dos procedimientos sucesivos sobre el mismo objeto -en una relación semejante a la que se produce entre la comprobación parcial y la general en cuanto al objeto de la primera-. De no interpretarse así, quedaría frustrada la finalidad del precepto, que podría ser burlado fácilmente con sólo escindir artificiosamente el objeto o el alcance de la comprobación, articulando una especie de reserva de inspección futura que impidiese la consumación de la cosa juzgada administrativa.

No debemos olvidar que en este caso el procedimiento inspector tiene un alcance parcial cuyo objeto es comprobar el beneficio obtenido en la enajenación del inmovilizado material, inmaterial y la cartera de control y la deducción del artículo 42. Es decir, el procedimiento se inicia con el mismo objeto que el previo procedimiento de comprobación limitada, y ante la resolución dictada en éste la Inspección determina que es preciso buscar nuevos hechos o circunstancias que permitan efectuar una nueva regularización. Y en este punto es donde se justifica que el descubrimiento de los mismos procede del análisis de la contabilidad, vedado al procedimiento de comprobación limitada. La Inspección hace referencia, por tanto, a las limitación en las actuaciones del

procedimiento de comprobación limitada, que a su juicio impidió comprobar en toda su extensión la deducción por los órganos de Gestión tributaria. Dichas facultades aparecen establecidas en el artículo 136 de la LGT, que dispone, de acuerdo con la redacción vigente en el momento de iniciarse el procedimiento:

"1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

2. En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

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

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

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

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

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

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

Si bien es cierto que los órganos de Gestión Tributaria no podían examinar la contabilidad cabe plantearse si era necesario efectuar ese examen para verificar la correcta aplicación de la deducción. Como se ha señalado previamente el obligado tributario aportó en respuesta al requerimiento de 13 de abril de 2010 la documentación correspondiente a la venta de los activos generadores del beneficio y a la ampliación de capital en que se invierten los mismos. Y con esos datos era palpable que la inversión se había efectuado en una entidad vinculada, lo que contraviene la limitación del artículo 42.5 del TRLIS. Y en ese punto debió verificarse la existencia de motivos económicos válidos para la misma. En el momento en que la verificación a realizar excediera las competencias del procedimiento de comprobación limitada, el mismo podía finalizar con el inicio de un procedimiento inspector, tal y como dispone el artículo 139.1.c):

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

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

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

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

Sin embargo, el procedimiento de comprobación limitada finaliza de la forma prevista en el apartado a). Por ello, el inicio posterior del procedimiento inspector contraviene la limitación establecida en el artículo 140.1 de la LGT, porque no se descubren posteriormente nuevos hechos o circunstancias que posibiliten una nueva

regularización del mismo objeto. A este respecto señala la **Sentencia de la Audiencia Nacional** anteriormente referida:

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

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

A tal respecto, conviene efectuar las siguientes consideraciones:

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

Por su parte, el requerimiento de información exigido al comprobado se dirigía al objetivo de "...ratificación o, en su caso, subsanación del importe consignado en su autoliquidación correspondiente a las deducciones del artículo 36 ter de la Ley 43/1995 pendientes de aplicación al inicio del periodo, de las generadas en el ejercicio, de las aplicadas en esta liquidación y de las pendientes de aplicación en periodos futuros...".

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

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

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

e) Ello es así porque, según afirma sin contradicción la parte recurrente, que lo acredita documentalmente con la aportación de las correspondientes liquidaciones, no había deducciones generadas en ejercicios anteriores

a 2003 y pendientes de aplicación en la cuota de ese ejercicio -a las que por hipótesis se refería el requerimiento-, ni otra operación realmente acontecida que la que dio lugar a la deducción por reinversión, la compraventa de los inmuebles situados en las calles Policarpo Sanz y Marqués de Valladares, de Vigo, efectuada mediante escritura pública de 8 de enero de 2003.

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

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

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

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

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

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

En el mismo sentido se ha pronunciado posteriormente el Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de septiembre de 2014 (recurso núm. 4336/2012) en un supuesto en el que tras la realización de un procedimiento de comprobación limitada sobre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios se inicia con posterioridad un procedimiento inspector respecto al mismo objeto. El Fundamento de Derecho Tercero señala:

TERCERO .- 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 3 º) 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.

Tal criterio es posteriormente reiterado por el TS en reciente **sentencia de 10/04/2019** (rec. 1215/2018) que en el FD Tercero hace referencia a lo que se entiende por "nuevos hechos o circunstancias":

"Para concluir, como declara la STS de 15 de junio de 2017, rec. casación núm, 3502/2015 , FJ 3º, venimos sosteniendo en la interpretación del citado art. 140.1, "que para el supuesto que desde un primer momento, la totalidad de los datos sobre la declaración, en el presente caso del Impuesto sobre sucesiones, estuviesen a disposición de la Administración tributaria, no cabe "ex novo" apreciar "nuevos hechos o circunstancias" en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo, y en consecuencia no puede hablarse de "novedad", que haya resultado de su apreciación en actuación inspectora posterior.

Así, en el caso analizado las "actuaciones" posteriores, no son distintas de las "realizadas y especificadas" por los órganos de gestión, pues ambas se refieren al concepto Impuesto sobre sucesiones y la reducción del 99% por adquisición de negocio, es decir, la Administración en el ámbito de sus actuaciones: Gestión e Inspección, se refirió siempre a los mismos bienes y conceptos, disponiendo de idéntica información en ambos casos. No puede admitirse ahora que, la Administración habiendo dispuesto desde el primer momento de toda la información facilitada por el sujeto pasivo, proceda vía actuación de la Inspección a regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, y a documentos que ya obraban en su poder desde el momento de la declaración y que fueron o pudieron ser comprobados en vía de gestión".

Pues bien, debemos concluir que nos encontramos en este caso en una situación similar. El procedimiento de comprobación limitada instruido tenía por objeto verificar los requisitos establecidos para la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Ello suponía comprobar la procedencia de las cantidades que constituían la base de la deducción, lo que motivó que se requiriera al obligado tributario la "aportación de documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permita acreditar la procedencia y cuantificación de la deducción contemplada en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aplicada en la declaración. En particular, se solicita un documento que relacione las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales contemplados en el mencionado artículo 42, detallando cada uno de dichos elementos, sus valores netos contables y precio o valor de transmisión (lo cual se acreditará con las correspondientes facturas y/o demás documentos justificativos), y reflejando en qué casilla de la declaración figura incluida la renta resultante de cada transmisión". Con esa documentación los órganos de Gestión tributaria comprobaron el importe declarado en concepto de deducción, pues en atención a dicho requerimiento se

aportaron por el obligado los contratos, escrituras y justificantes de pago de las operaciones de venta efectuada que origina el beneficio que va a ser objeto de reinversión.

Asimismo, se requiere también a **X, S.A.** la acreditación de la reinversión efectuada, que se realizó por aquella mediante la aportación de la escritura de ampliación de capital de la entidad W, S.L. Por tanto, los órganos de Gestión tributaria tenían a su disposición la documentación acreditativa del origen y destino de los fondos subyacentes a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Y el análisis de dicha documentación les lleva a emitir una Resolución en la que se declara que no procede efectuar ninguna regularización.

En definitiva, no podemos considerar que se hayan descubierto "nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas" en la resolución del procedimiento de comprobación limitada, pues en el curso de dicho procedimiento la Administración tributaria ya disponía de los elementos que permitían concluir de forma diferente. Si dicho procedimiento finalizó con resolución expresa y no con el inicio de un procedimiento inspector, la Administración Tributaria debe soportar las consecuencias legales de tal decisión, claramente determinadas en el artículo 140.1 LGT y que no son otros que los efectos preclusivos de tales actuaciones.

Procede, por tanto, anular el Acuerdo de liquidación dictado en el procedimiento inspector así como el Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador derivado del mismo.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.