

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079509

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de septiembre de 2020

Sala 1.^a

R.G. 4626/2018

SUMARIO:

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».* 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 precepto2.

En el caso analizado, los términos a que se ciñó el procedimiento comprendían, en su integridad, todos los aspectos de la deducción por reinversión, permitiendo al órgano gestor determinar una conclusión al respecto, bien determinando la procedencia, o no, del beneficio fiscal o bien considerando procedente el inicio de un procedimiento en el marco del cual las facultades a ejercer por el órgano competente fueran superiores al objeto de alcanzar dicha conclusión en favor o en contra del reconocimiento de la deducción a la entidad en su IS de 2007.

En definitiva, no considera el Tribunal que, en este caso, se hayan descubierto, como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas con posterioridad, «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, o pudo disponer, de los elementos que permitían concluir de forma diferente, aunque fuese, simplemente, la de dudar sobre la naturaleza de la entidad (si se trataba de una entidad patrimonial o no). 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. **(Criterios 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 42 y 61.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 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.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Cataluña, de fecha 15-12-2017, relativa a los expedientes tramitados

acumuladamente 08/07043/2013, 08/07039/2013, 08/07051/2013 y 08/07053/2013, por el concepto Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2006 y 2007 y sus correlativos expedientes sancionadores.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.-

El día 07/09/2018 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 26/02/2018 contra la resolución del TEAR de Cataluña identificada en el encabezamiento.

Segundo.-

La entidad presentó declaración-liquidación por el IS de los ejercicios 2006 y 2007 con los siguientes importes, en euros:

Ejercicio 2006

Base Imponible: 756.085,55

Deducciones del art. 42 RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) y art. 36. ter de la Ley 43/95 (aplicada): 181.898,95

Líquido a ingresar (devolver): 68.174,38

Ejercicio 2007

Base Imponible: 286.202,23

Deducciones del art. 42 del TRLIS y art 36. ter de la Ley 43/95 (aplicada): 79.850,55

Líquido a ingresar (devolver): (27.056,41)

La devolución de este importe fue obtenida por el sujeto pasivo con fecha 31-12-2008.

Tercero.-

Por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT se iniciaron actuaciones inspectoras en relación a dicha entidad y al tributo y ejercicios referidos; dichas actuaciones inspectoras se iniciaron con fecha 06-07-2011, con alcance parcial, respecto del tributo y ejercicio comprobados, limitándose a la comprobación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, de la renta acogida a dicha deducción, y de las disminuciones al resultado contable practicadas por corrección de rentas de depreciación monetaria.

Con fecha 12-03-2012 la Inspección notificó a la entidad la ampliación de las actuaciones inspectoras, pasando a tener carácter general respecto al ejercicio 2006.

En relación al ejercicio 2007, no consta que fuera presentada, por la obligada tributaria, la solicitud de que la inspección pasase a tener carácter general de acuerdo a lo que hace referencia el artículo 149 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (LGT).

A efectos del cómputo del plazo de duración de las actuaciones, se computaron, tal y como se recoge en los acuerdos, 267 días de dilación no imputables a la Administración Tributaria (154 días por solicitudes de aplazamiento y 204 días por retrasos en la aportación de documentación, el resto, solapándose entre sí algunos períodos de dilación por ambas causas).

Cuarto.-

Con fecha 26-03-2013, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT dictó los siguientes acuerdos de liquidación:

* El A23-...41, teniendo la liquidación el carácter de definitivo respecto del Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2006, y

* El A23-...31, teniendo la liquidación el carácter de provisional respecto del IS del ejercicio 2007

Ambos acuerdos fueron notificados a la obligada tributaria el día 03-04-2013; no obstante, consta que en fecha 08-04-2013 se notificó a la sociedad acuerdo de resolución de rectificación de errores materiales correspondiente a la liquidación del ejercicio 2006 señalada anteriormente.

La Inspección consideró, y ello fue el fundamento de los acuerdos dictados, que la sociedad X cumplía los requisitos del artículo 61 del TRLIS para tributar por el régimen especial de sociedades patrimoniales por lo que no tenía derecho a aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del TRLIS por la

renta obtenida en la transmisión de una nave industrial, sita en ..., llevada a cabo en 2006. Asimismo, entendió que el inmueble transmitido no estaba afecto a la actividad económica de arrendamiento conforme a las exigencias del artículo 25 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, TRLIRPF).

Quinto.-

Asimismo, la Inspección consideró que la conducta de la obligada tributaria regularizada en ambos acuerdos de liquidación pudiera ser constitutiva de infracción tributaria y le notificó, con fecha 06-11-2012, el inicio de los procedimientos sancionadores tanto en cuanto al IS del ejercicio 2006 como en cuanto al IS del ejercicio 2007); una vez tramitados dichos expedientes, el 10-04-2013 se dictaron los correspondientes acuerdos de resolución en los que, efectivamente, se concluya la responsabilidad de la entidad y la imposición de las correspondientes sanciones, los que se le notificaron con fecha 16-04-2013.

La Inspección consideró, concretamente, que la conducta de la obligada había sido constitutiva de las siguientes infracciones tributarias

* Ejercicio 2006: infracción tipificada en artículo 191.4 LGT, habiéndola calificado de MUY GRAVE, cuya cuantía ascendía a 348.789,88 euros.

* Ejercicio 2007: infracciones tipificadas en el artículo 191 apartados 2 y 5 de la LGT, habiéndola calificado de LEVE, cuya cuantía ascendía a 30.790,56 euros, y en el artículo 195 de la LGT, habiéndola calificado de GRAVE, cuya cuantía ascendía 52.918,95 euros.

Sexto.-

Contra los acuerdos de liquidación y sancionador dictados, la entidad interpuso, con fechas 03-05-2013 y 16-05-2013, las correspondientes reclamaciones económico-administrativas (4) ante el TEAR de Cataluña - RG 08/07043/2013, 08/07039/2013, 08/07051/2013 y 08/07053/2013, tramitándose acumuladamente todas bajo el expediente RG 08/07043/2013.

Con fecha 17-01-2018, se notificó a la interesada la resolución del TEAR, dictada el 15-12-2017, en la que acordaba estimar sus pretensiones por los siguientes motivos:

* Las actuaciones inspectoras iniciadas el 06-07-2011 debieron finalizar el 05-07-2012, si bien, al haberse producido 267 días de dilaciones imputables al contribuyente, dicho plazo finalizaba el 29-03-2013. El acuerdo de liquidación se notificó el 03-04-2013, por lo que había transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, lo que determinaba que, a dicha fecha, ya había prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria correspondiente al IS del ejercicio 2006; sin embargo, no se producía tal efecto en cuanto al IS del ejercicio 2007 al haberse iniciado, por Gestión Tributaria de la AEAT, respecto dicho tributo y ejercicio, con anterioridad a las actuaciones objeto del expediente, un procedimiento de comprobación limitada que finalizó en fecha 29-11-2010.

* Sin embargo, en cuanto a este IS de 2007, concluye el TEAR que el objeto comprobado por los órganos de gestión, en el referido procedimiento de comprobación limitada culminado el 29-11-2010, y por los de de inspección de la Administración Tributaria, en el marco de las actuaciones de las que resultó el acuerdo que se impugna en este momento, era el mismo, habiéndose determinado en aquel procedimiento de comprobación limitada una minoración del importe de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios declarada por el sujeto pasivo. Así, por el carácter preclusivo de la comprobación gestora previa, determina el TEAR que la Inspección ya no podía comprobar este elemento ni, en consecuencia, practicar la liquidación efectuada para el IS del ejercicio 2007.

* Anulados los Acuerdos de liquidación, procedía igualmente la anulación de los Acuerdos de imposición de sanción dictados como consecuencia y derivados de aquéllos.

*

Séptimo.-

Con fecha 14-02-2018 el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria interpuso recurso de alzada, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, contra dicha resolución del TEAR de Cataluña, tramitándose éste con el número de recurso 00/04626/2018.

La única alegación planteada al respecto por el recurrente, frente a la Resolución impugnada, es la inexistencia de efecto preclusivo de las actuaciones previas llevadas a cabo por los órganos de Gestión en relación al IS del ejercicio 2007 de la sociedad interesada, con respecto a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

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:

* Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución del TEAR de Cataluña objeto del presente recurso de alzada.

Tercero.-

Para la mejor comprensión del supuesto analizado conviene aclarar los siguientes hechos y circunstancias concurrentes en el mismo:

* El objeto social de X era la tenencia, administración y enajenación de todo tipo de valores mobiliarios e inmobiliarios, así como la organización y participación en todo tipo de eventos deportivos, náuticos y acuáticos, en especial exhibiciones, campeonatos y concursos; también se incluía la compra, venta y alquiler, al por mayor y detalle, de todo tipo de material deportivo.

* En el curso de las actuaciones inspectoras objeto del presente expediente, la recurrente manifestó que su actividad económica consistía "en la participación en regatas con la embarcación K que serían los ingresos de explotación así como del alquiler de la nave que se transmite en 2006 y del alquiler de la embarcación K a otras entidades".

* La sociedad no disponía de cuenta de cotización en la Tesorería General de la Seguridad Social y manifestó carecer de trabajadores, siendo la tripulación autónomos contratados, los que facturaban a X.

* El 16-01-2006 la sociedad había transmitido un inmueble en ... por un precio de 3.095.220 euros. El inmueble había sido recibido, en su momento, como aportación no dineraria en una ampliación de capital acordada por la entidad en 1993, habiéndose contabilizado como dos elementos (terreno y nave), con valores respectivos de 75.112,92 euros y 416.826,87 euros. Al momento de la transmisión, figuraban registrados además 1.144.014,26 euros en concepto de ampliaciones y mejoras sobre la construcción.

* La obligada tributaria se acogió, por la renta obtenida en la transmisión, a la deducción por reinversión del artículo 42 del TRLIS, habiendo declarado, en función de las cantidades reinvertidas, una deducción en 2006 por importe de 181.898,95 euros y en 2007 por importe de 134.624,12 euros (que mediante declaración complementaria amplió a 185.688,44 euros), del cual aplicó en el ejercicio 79.850,55 euros.

* La reinversión efectuada en el ejercicio 2007 había sido objeto de un procedimiento de comprobación limitada cuyo alcance se circunscribió a "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".

Una vez expuestos los aspectos básicos y esenciales del expediente, procede entrar a analizar la que, en esencia, es la única cuestión objeto de controversia, teniendo en cuenta que la declaración de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IS de 2006, determinada por el TEAR, no ha sido objeto de discusión por el Director del Departamento recurrente, cuyo planteamiento se refiere, exclusivamente, al efecto preclusivo reconocido para el procedimiento de comprobación limitada de que había sido objeto la entidad, por su IS de 2007, con anterioridad al desarrollo posterior de las actuaciones inspectoras a las que se refiere el presente expediente.

Cuarto.-

El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria alega, en concreto, que los hechos comprobados por el órgano inspector han sido distintos a los verificados y analizados, en su momento, por el órgano de gestión tributaria, destacando al respecto que sólo la inspección de alcance general efectuada en 2006 permitió

determinar la patrimonialidad de la obligada tributaria en dicho ejercicio y, por tanto, la exclusión de la posibilidad de acogerse, dicha sociedad, a la deducción del artículo 42 del TRLIS.

En concreto, esgrime el Director los siguientes argumentos (págs. 9 y 10 del recurso de alzada):

(...) el 12 de marzo de 2012 se produjo la ampliación de las actuaciones que pasaron a tener alcance general respecto del ejercicio 2006, lo que llevó a concluir a la Inspección, tras las oportunas investigaciones, que el obligado tributario, en el ejercicio en el que se produce la transmisión de la que deriva la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, aplicada en 2006 y 2007, debió tributar como sociedad patrimonial, lo que excluía el derecho a beneficiarse de la citada deducción en ambos ejercicios.

Para ello, la inspección hubo de extender su investigación entre otros extremos, a la concreta composición del activo (analizando cada una de las partidas que lo integran) y su posible afectación o no a actividades económicas, y a la composición de su accionariado con el fin de determinar si el capital social pertenecía a 10 o menos socios o a un grupo familiar en los términos señalados en el art. 61 del Real Decreto Legislativo 4/2004. Y para ello hubo de desplegar unas facultades notoriamente más amplias que las ejercitadas por el órgano de Gestión, a quien tal despliegue no sólo le estaba vedado, sino que en ningún momento intentó ejercitar limitándose, como ha señalado el TEAR, a la comprobación de la procedencia de la deducción y a su cuantificación.

En definitiva, gracias a la ampliación de las actuaciones, que pasaron a tener alcance general, la Inspección pudo poner el foco de su investigación en un contexto diferente y más amplio, en unos hechos distintos a los comprobados por el órgano gestor lo que le condujo a la conclusión de que en el ejercicio 2006, año en el que se produjo la transmisión del elemento patrimonial, el obligado tenía la condición de sociedad patrimonial, no pudiendo en consecuencia beneficiarse de la deducción aquí tratada, ni en ese ejercicio ni en el siguiente, tal y como se expone en los acuerdos de liquidación dictados por el Inspector Jefe, lo que excluye el efecto preclusivo de unas actuaciones, las de comprobación limitada, que tuvieron un contenido notoriamente más reducido, siendo el alcance de la actuación inspectora desplegada, cualitativamente diferente y más amplio, abarcando unos hechos y circunstancias nuevos, diferentes a los examinados por los órganos de Gestión.

Pues bien, como ya señaló el TEAR de Cataluña y reproduce en sus alegaciones el Director del Departamento de Inspección, del análisis del artículo 140.1 de la LGT se desprende que la ley ampara que la Administración Tributaria lleve a cabo, en otro procedimiento posterior (bien de comprobación limitada o bien de inspección) una nueva comprobación/regularización de un objeto ya comprobado en un procedimiento de comprobación limitada anterior pero sólo cuando concurren simultáneamente dos requisitos:

* que se descubran nuevos hechos o circunstancias

* que los mismos resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en el primer procedimiento.

Para el TEAR, en este caso, no se cumplieron estas condiciones al versar sobre el mismo objeto los procedimientos abiertos por ambas instancias (gestora e inspectora), y destacó en este sentido lo siguiente (pág. 8 de la resolución de la reclamación económico-administrativa):

En particular debe observarse que la comprobación asumida por la oficina gestora no se limitó a una mera comprobación formal o documental de la deducción en cuestión, sino que a la vista de la documentación obrante en el expediente, se realizó una comprobación tanto respecto de la procedencia como de su cuantificación.

Si bien el Director del Departamento de Inspección comparte el alcance que el TEAR atribuyó al examen realizado por órgano de gestión, discrepa, en cambio, de los efectos preclusivos que reconoce al mismo, cuestión que es la planteada en este recurso.

El Director del Departamento de Inspección pone el énfasis en dos aspectos que entiende determinantes de la resolución que se dicte: que en el ejercicio 2006 X debió sujetarse al régimen especial de sociedades patrimoniales (el cual excluía que la entidad pudiera acogerse a la deducción del artículo 42 del TRLIS) y que tal situación fue apreciada como consecuencia de las actuaciones inspectoras de alcance general realizadas en relación a dicho ejercicio.

Por tanto, en principio parecería que se cumplen los dos requisitos señalados para poder efectuar una nueva regularización de la deducción controvertida:

* el descubrimiento de una nueva circunstancia: la patrimonialidad de la obligada tributaria en el período en que tuvo lugar la transmisión del inmueble por la que se aplicó la deducción

* que ello resulta de actuaciones distintas a las realizadas y especificadas en el primer procedimiento: las derivadas de una inspección de alcance general referida al ejercicio 2006.

Sin embargo, a nuestro entender, un análisis más exhaustivo del segundo requisito nos conduce a la conclusión contraria.

Sin duda que las actuaciones realizadas en el seno de una comprobación parcial del ejercicio 2007 van a diferir de las efectuadas en un procedimiento inspector de alcance general del ejercicio 2006. Ahora bien, el procedimiento de comprobación limitada seguido, en relación a la entidad interesada, por el órgano de Gestión Tributaria, tuvo por objeto la verificación de "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", de modo que la Administración Tributaria pudo haber desarrollado las actuaciones de comprobación que estimase necesarias a tal fin.

Siendo el carácter no patrimonial de la sociedad uno de esos requisitos susceptibles de evaluación por la Administración Tributaria, debemos concluir que las actuaciones para su cotejo quedaron incluidas en el objeto del procedimiento de comprobación limitada.

Aduce el Director del Departamento de Inspección que, para establecer la patrimonialidad de X, la Inspección hubo de investigar la concreta composición del activo y la afectación o no a la actividad económica de los elementos que lo integraban, así como la composición de su accionariado, para lo cual hubo de desplegar facultades notoriamente más amplias que las atribuidas a un órgano de gestión tributaria, al que le estaban vedadas habida cuenta de las facultades que le son atribuidas por las normas tributarias vigentes y aplicables.

Pues bien, sin perjuicio de que, ciertamente, las facultades que, efectivamente, pueden emplear o desplegar los órganos de Gestión Tributaria en el marco de sus actuaciones son más limitadas que las pueden ser desarrolladas por los órganos de inspección en los respectivos procedimientos de investigación, particularmente en lo que se refiere al análisis de documentación contable, entiende este Tribunal Central que, en este caso, la cuestión a dilucidar es el verdadero alcance de las facultades atribuidas al órgano gestor en virtud de la delimitación del objeto del procedimiento y no las concretamente utilizadas por aquél en dicho procedimiento. Y, en este sentido, siendo el objeto comprobado - cuestión no controvertida - el cumplimiento, por parte de la entidad, de los requisitos previstos en la norma para aplicar la deducción el artículo 42 del TRLIS, debemos entender incluidas las labores precisas para contrastar la concurrencia de cualquier requisito, ya viniera establecido en el propio artículo 42 o en otro precepto o preceptos distintos (como ocurre con la exclusión de las sociedades patrimoniales de la posibilidad de acogerse a este incentivo fiscal).

Si la aplicación de la citada deducción precisaba de un control previo sobre el régimen conforme al que debía tributar la sociedad afectada, sólo a la Administración Tributaria correspondía elegir el órgano y el procedimiento que pudiera desenvolver la labor investigadora pertinente. En concreto, si tales trabajos requerían del despliegue de unas facultades vetadas al órgano de gestión, lo que éste debió hacer fue dar traslado del expediente al órgano competente para llevar a cabo tales comprobaciones.

Pero, en ningún caso, entendemos que la falta de competencias de dicho órgano para efectuar las actuaciones que permitieran verificar el cumplimiento de un determinado requisito habilitara a la Inspección a una posterior revisión y, consecuentemente, a la práctica de una nueva regularización de la deducción controvertida, teniendo en cuenta que la procedencia de ésta ya había sido aceptada en el procedimiento de gestión, el cual había concluido mediante resolución en la que no se puso ningún reparo a la misma para el IS de 2007.

En este sentido, parece conveniente señalar lo que expuso el Tribunal Supremo en su Sentencia de 22 de septiembre de 2014 (Rec. Casación 4336/2012):

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.

(...)

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

Igualmente, parece necesario recordar la doctrina de este Tribunal Central recogida en nuestra resolución de 3 de diciembre de 2019 (RG 568/2019), analizando un supuesto muy similar al que ha sido aquí objeto de estudio (el subrayado es nuestro):

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.

(...)

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 (...) 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 (...).

(...)

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:

(...)

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):

(...)

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, contravinendo 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 presuponerse 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.

(...)

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

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

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

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 apercebó 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.

Pues bien, siguiendo la doctrina expuesta y los razonamientos resaltados, 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 por parte de la entidad interesada en su IS de 2007. Ello suponía comprobar, por parte del órgano de gestión tributaria competente, 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 permitiera acreditar la procedencia y cuantificación del beneficio aplicado en la declaración, sin perjuicio de las limitaciones y prohibiciones del órgano gestor a la hora de estudiar la contabilidad mercantil. . Con la documentación aportada, dicho órgano de Gestión tributaria comprobó el importe declarado en concepto de deducción, por lo que cabe concluir que tuvo 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 le llevó a emitir una Resolución en la que se declaró que no procedía efectuar ninguna regularización al respecto.

Entiende cabalmente este Tribunal que los términos a que se ciñó dicho procedimiento comprendían, en su integridad, todos los aspectos de la deducción por reinversión, permitiendo al órgano gestor determinar una conclusión al respecto, bien determinando la procedencia, o no, del beneficio fiscal o bien considerando procedente el inicio de un procedimiento en el marco del cual las facultades a ejercer por el órgano competente fueran superiores al objeto de alcanzar dicha conclusión en favor o en contra del reconocimiento de la deducción a la entidad en su IS de 2007.

En definitiva, no podemos considerar que, en este caso, se hayan descubierto, como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas con posterioridad, "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, o pudo disponer, de los elementos que permitían concluir de forma diferente, aunque fuese, simplemente, la de dudar sobre la naturaleza de la entidad (si se trataba de una entidad patrimonial o no). 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, confirmar la Resolución del TEAR y mantener la anulación del Acuerdo de liquidación dictado en el procedimiento inspector, así como el Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador derivado del mismo, procediendo la desestimación del recurso planteado por el Director del Departamento de Inspección.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.