

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088217

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1426/2022, de 3 de noviembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6081/2020

SUMARIO:

Procedimientos de gestión tributaria en la Ley 58/2003. Procedimiento de comprobación limitada. Efecto preclusivo de la comprobación. Alega la recurrente la existencia de un previo procedimiento inspector de carácter parcial, relativo al IS de 2002, que tenía por objeto «comprobar la concordancia de la contabilidad con la declaración y los justificantes de los pagos a cuenta, así como su adecuación a la normativa» y que finalizó sin que se llevase a cabo regularización alguna y, por tanto sin que se modificasen las deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios acreditadas y pendientes de aplicar en dicho ejercicio, y que según la recurrente, fue regularizada en el procedimiento inspector del Impuesto de Sociedades 2005-2008, revisado por el pronunciamiento de instancia-; y sin que se modificase el ajuste por corrección monetaria derivado de la transmisión de dicho activo, dando por buena -expresa la sociedad recurrente- su condición de inmovilizado. La Administración había estimado parcialmente la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades de 2006, a fin de que se reconociesen unas deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios que, por error, no se incluyeron en la autoliquidación. Atendida la circunstancia de que, los posibles efectos preclusivos de las actuaciones tributarias -previas-, sobre el posterior procedimiento de inspección se adujeron, por primera vez, en el ámbito de la vía económico-administrativa, reiterándose ante la jurisdicción de la instancia, la Sala resuelve que los eventuales efectos preclusivos que pudieran proyectar unas actuaciones tributarias previas sobre otras posteriores conforman un derecho del contribuyente frente a la Administración y, correlativamente, el deber de esta de proveer a su garantía. Cuando no se haya ejercitado ese derecho ante la Administración tributaria, corresponde al reclamante en la vía económico-administrativa y al recurrente en la vía jurisdiccional, la carga de acreditar el alcance material tanto de un previo procedimiento de comprobación e investigación de carácter parcial, como de una previa solicitud de rectificación de su autoliquidación relativa a un determinado elemento de la obligación tributaria en relación a un concepto y periodo impositivo concretos, de cara a oponer los efectos preclusivos de tales actuaciones, frente a un posterior procedimiento de regularización de carácter general, en particular, para determinar si en el procedimiento posterior se aplican elementos tributarios del procedimiento inicial [Vid., ATS de 18 de marzo de 2021, recurso n.º. 6081/2020 (NFJ081553) y SAN de 25 de mayo de 2020, recurso n.º 256/2014 (NFJ078494) , que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 140, 148, 191, 192, 195, 198, 211, 219 y 224.

RDLeg. 4/2004 (TRLIS), art. 45.

Constitución Española, arts. 9, 14, 24, 25, 103 y 105.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 28 y 69.

Ley 39/2015 (LPAC), arts. 35 y 47.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.426/2022

Fecha de sentencia: 03/11/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6081/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 11/10/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6081/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 3 de noviembre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6081/2020, interpuesto por Grupo Hoteles Playa, S.A., representado por el procurador de los Tribunales don Ramón Rodríguez Nogueira, bajo la dirección letrada de don Jesús Manuel Ranz Quiles, contra la sentencia dictada el 25 de mayo de 2020 por la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 256/2014.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de mayo de 2020, que desestimó el recurso núm. 256/2014, interpuesto por la representación procesal de Grupo Hoteles Playa, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 6 de febrero de 2014, que desestimó las reclamaciones 6763/2011 y 7266/2012, interpuestas contra liquidación de 10 de agosto de 2011, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, acta de disconformidad A02 71902364, concepto Impuesto de Sociedades (IS), ejercicios 2005 a 2008, y contra la sanción de 15 de marzo de 2012, dimanante de dicha liquidación.

Segundo. *Tramitación del recurso de casación.*

1.- Preparación del recurso. El procurador don Ramón Rodríguez Nogueira, en representación de Grupo Hoteles Playa, S.A., mediante escrito de 14 de septiembre de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 25 de mayo de 2020.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 28 de septiembre de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 18 de marzo de 2021, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Primera. Dilucidar si corresponde al obligado tributario o a la Administración, la carga de la prueba sobre el alcance material de un previo procedimiento de comprobación e investigación de carácter parcial, de cara a oponer sus efectos preclusivos frente a un posterior procedimiento de regularización de carácter general, relativo a otro periodo impositivo, todo ello a los efectos de determinar si en el procedimiento posterior se aplican elementos tributarios del procedimiento inicial.

Segunda. En el caso que la carga de la prueba corresponda a la Administración Tributaria, determinar si ha de hacer constar en el Acuerdo de liquidación, de manera razonada, que concurren los elementos o circunstancias que justifique que no opera la referida preclusividad.

Tercera. Dilucidar, cuando existe una resolución que estime (aunque sea en parte) una previa solicitud de rectificación de autoliquidación relativa a un determinado elemento de la obligación tributaria en relación a un concepto y periodo impositivo concretos, si corresponde al obligado tributario o a la Administración, la carga de la prueba sobre el alcance material de la comprobación previa de cara a oponer los efectos preclusivos de la misma frente a un posterior procedimiento de comprobación de carácter general relativo al mismo concepto tributario.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: el artículo 148.3 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 9.3 y 103.1 de la Constitución española y los artículos 120.3 de la Ley General Tributaria y 127.1 y 128.1 del Reglamento General de gestión e inspección, en relación con los arts. 9.3 y 103.1 CE.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Ramón Rodríguez Nogueira, en representación de Grupo Hoteles Playa, S.A., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 19 de mayo de 2021, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos que cita, contenidos en las siguientes normas: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre; Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos ("RGIT"), "BOE" núm.213, de 5 de septiembre y Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), "BOE" núm. 310, de 27 de diciembre.

Deduca la siguiente pretensión y solicita que esta Sala establezca:

"I. Que la interpretación que procede efectuar del art. del art. 148.3 LGT, en relación con los arts 9.3 y 103.1 CE es la de que es la Administración la que debe de estar en condiciones de razonar y justificar la excepción a que

opere la preclusividad en los términos previstos en el art. 148.3. LGT, de forma tal que, de no hacerlo, como ocurre en el caso que nos ocupa, opera dicha preclusión.

II. Que la interpretación que procede efectuar de los arts. 70.3, 106.4 y 115 LGT (en su redacción vigente antes de la reforma por la Ley 34/2015) y la doctrina jurisprudencial que se recoge en la sentencia de la Sala de lo C-A del TS de 30.09.2019, es la de que la Administración no puede comprobar operaciones o negocios que dieron lugar a deducciones acreditadas en ejercicios prescritos anteriores a la entrada en vigor de la LGT 2003, como ocurre en el caso que nos ocupa, aun cuando tengan repercusión en ejercicios que no lo están, pues el derecho aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es el de las actuaciones de comprobación, sino aquel en el que se acreditaron las deducciones, en este caso, la LGT 1963.

III. Que la interpretación de los arts. 120.3 LGT y 127.1 y 128.1 RGIT, en relación con los arts. 9.3 y 103.1 CE, debe llevar a considerar que cuando existe una resolución que estime (aunque sea en parte) una previa solicitud de rectificación de autoliquidación relativa a un determinado elemento de la obligación tributaria en relación a un concepto y periodo impositivo concretos, corresponde a la Administración, la carga de la prueba sobre el alcance material de la comprobación previa de cara a rechazar los efectos preclusivos de la misma frente a un posterior procedimiento de comprobación de carácter general relativo al mismo concepto tributario.

IV. Que a efectos de la conceptualización de un activo como inmovilizado la exigencia jurisprudencial de que dicha afectación del activo a la actividad sea real y no futura ha de entenderse en el sentido de que es la actividad económica la que debe ser real y no futura y, por tanto, existente y haberse iniciado sin que sea necesario que el propio activo que se afecta tenga que haber entrado en funcionamiento.

V. Que la interpretación de los arts. 145 y 119.3 LGT en conexión con los arts. 10.1 y 25.1 TRLIS, y art. 24 CE, determina, que al amparo del principio de regularización íntegra la Inspección debe de oficio aplicar las BINS pendientes al inicio del período objeto de comprobación en el período impositivo que resulte más beneficioso para el contribuyente -diferente de su elección inicial-; y que si se considera que el derecho a la compensación de BINS es una opción en los términos del art. 119.3 LGT, determina "rebus sic stantibus" que para los supuestos en los que la regularización de la inspección suponga un cambio substancial respecto del escenario en el que el contribuyente ejerció la opción, ha de ofrecerse de nuevo la posibilidad de optar al contribuyente antes de practicar la liquidación.

VI. Que la correcta interpretación de los arts. 191, 195 y 189 LGT en conexión con el art. 106.4 LGT en su redacción originaria, determina, que si unas deducciones acreditadas en períodos prescritos son regularizadas al amparo del art. 106.4 LGT en un ejercicio no prescrito en el que son objeto de aplicación, no cabe sancionar por la comisión de la infracción del art. 195.1 LGT habiendo transcurrido el plazo de prescripción de la acción para sancionar desde su primera acreditación y tampoco cabe sancionar por la comisión de la infracción del art. 191 LGT cuando el dejar de ingresar tiene su origen en la regularización de deducciones en cuota procedentes de ejercicios prescritos.

VII. Que la correcta interpretación del art.195 LGT en relación con el art. 120.3 LGT y los arts. 126 a 128 RGIT, impide entender que se realiza la conducta típica contemplada en la infracción del art. 195.1 LGT cuando la acreditación de la deducción en cuota se reconoce por la Administración tributaria a raíz de una solicitud de rectificación de autoliquidación y luego con posterioridad en un procedimiento de inspección de alcance general se resuelve la improcedencia de la misma.

VIII. Que la interpretación del art. 179.2 d) LGT en relación con el art. 120.3 LGT y los arts. 126 a 129 RGIT, determina que cabe apreciar la causa de exoneración de responsabilidad por infracción tributaria ex art. 179. 2 d) LGT cuando el contribuyente adecúa su actuación, y en particular sus autoliquidaciones, a los criterios establecidos por la Administración en la resolución estimatoria que pone fin a un procedimiento de rectificación de autoliquidación formulado por el propio contribuyente".

Solicita la anulación total de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional contra la que dirige el recurso de casación y, consecuentemente, de los acuerdos de liquidación e imposición de sanción impugnados y demás resoluciones que traen causa de aquellos.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 22 de junio de 2021.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, respecto de la pretensión deducida de contrario, en síntesis, argumenta que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho y que procede su confirmación.

Y con relación a las cuestiones doctrinales planteadas en el Auto de admisión, considera que, dadas las peculiares circunstancias del caso, no cabe establecer una doctrina de carácter general en interpretación del art. 148.3 LGT y, por lo que respecta a la solicitud de rectificación de la autoliquidación, la carga de la prueba sobre el alcance del efecto preclusivo de la resolución resolutoria de la misma corresponde al obligado tributario.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 30 de junio de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 14 de julio de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 11 de octubre de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *La base de la controversia jurídica.*

1.- Entre las actuaciones tributarias, anteriores a las subyacentes a este recurso de casación, la recurrente destaca, por un lado, la existencia de un previo procedimiento inspector de carácter parcial, relativo al IS de 2002, que tenía por objeto "comprobar la concordancia de la contabilidad con la declaración y los justificantes de los pagos a cuenta, así como su adecuación a la normativa" y que finalizó sin que se llevase a cabo regularización alguna y, por tanto sin que se modificasen las deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios (en lo sucesivo, "DRBE"), acreditadas y pendientes de aplicar en dicho ejercicio -DRBE procedente de la transmisión de la parcela hotelera de Sancti Petri que, según la recurrente, fue regularizada en el procedimiento inspector del Impuesto de Sociedades 2005-2008, revisado por el pronunciamiento de instancia-; y sin que se modificase el ajuste por corrección monetaria derivado de la transmisión de dicho activo, dando por buena -expresa la sociedad recurrente- su condición de inmovilizado.

2.- Por otro lado, explica que la Administración había estimado parcialmente la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades de 2006, a fin de que se reconociesen unas DRBE que, por error, no se incluyeron en la autoliquidación. A pesar de ello, -apunta Grupo Hoteles Playa, S.A.- parte de las DRBE reconocidas por la Administración fueron regularizadas posteriormente en el procedimiento inspector del Impuesto de Sociedades 2005-2008 por el mismo actuario que emitió el informe favorable a la rectificación del Impuesto de Sociedades 2006.

3.- La liquidación recurrida en la instancia, con relación al Impuesto de Sociedades, ejercicios 2005 a 2008, vino motivada fundamentalmente:

(i) Por la DRBE, en esos ejercicios, obtenidos en la venta de los siguientes inmuebles:

-en 2002, en escritura de 1 de octubre de 2002, se enajenó la parcela de terreno en Sancti Petri, obteniéndose un beneficio fiscal (el contable menos la depreciación monetaria) de 10.233.650,47 euros, que se integró en la Base imponible de 2002, generándose una deducción de 1.739.720,58 euros, aplicada en parte en 2003 (no fue objeto de regularización, al reconocer la Administración que el ejercicio estaba prescrito), y en parte (1.224.960,20 euros) en el ejercicio 2005, que sí fue objeto de regularización.

-en 2005, el 13 de enero de 2005 se vendió el Hotel Senator Vázquez de Mella, obteniéndose un beneficio fiscal de 5.488.896,75 euros, que se reinvertió ese mismo año, generando una deducción de 1.097.779,35 euros, que fue objeto de regularización.

-en 2005, se enajenó también el hotel Senator Marbella, obteniendo un beneficio fiscal de 4.806.988,31 euros, con una deducción de 961.397,66 euros, aplicada en parte en 2005 y en parte en 2007, siendo ambas objeto de regularización.

Por lo que interesa al recurso, en estos casos, el rechazo de la deducción se fundamentó en no tratarse de bienes aptos para la DRBE, por no tener el carácter de inmovilizado material, sino de existencias.

(ii) Por la incompatibilidad entre la DRBE y los gastos derivados de la adquisición o utilización de los elementos transmitidos, acogidos a la deducción.

(iii) Y, finalmente, por no proceder la deducción de la depreciación monetaria, regulada en el artículo 15.10 del TRLIS, en la transmisión de los hoteles Senator, Vázquez de Mella y Marbella, en 2005, por importe de 249.074,99 euros y 674.632,01 euros, respectivamente, por no tener el carácter de inmovilizado.

La resolución de 15 de marzo de 2012 basada, a su vez, en la liquidación, impone sanción con relación a los ejercicios 2005, 2006 y 2007, no así en el ejercicio 2008. En el 2005 se impuso la sanción prevista en el art. 191.1 LGT, por dejar de ingresar la deuda tributaria y la prevista en el art. 195.1 LGT, por haber acreditado improcedentemente partidas a deducir en los ejercicios futuros. En 2006 y 2007 se impuso, en cada ejercicio, una sanción del artículo 195.1 LGT, por la misma razón que en 2005.

4.- Sobre la base de lo expuesto, la entidad recurrente en casación estructura su escrito de interposición en una serie de apartados; unos, relativos a las cuestiones concretadas en el auto de admisión como de interés casacional; otros, en opinión de esta Sala, ajenos a aquellas cuestiones.

Dado el número de las cuestiones que suscita la recurrente -hasta ocho, de las que la mayoría no están contempladas ni identificadas como de interés casacional por el auto de admisión-, como sistemática de análisis seguiremos la que presenta el propio escrito de interposición, dejando expresa constancia de las contempladas en el auto de admisión y de las ajenas a éste.

Segundo. *Cuestión primera (concretada en el auto de Admisión).*

1.- Identificación de la controversia que suscita la recurrente

El auto de admisión invita a clarificar la carga de la prueba relativa al alcance material de las actuaciones inspectoras de carácter parcial IS 2002, de cara a determinar sus eventuales efectos preclusivos frente al posterior procedimiento inspector, por Impuesto de Sociedades 2005-2008, donde se aplican DRBE, según la recurrente, acreditadas en el IS 2002.

En el escrito de interposición se sostiene que, a tenor del art. 148.3 LGT, con relación a los arts. 9.3 y 103.1 CE, la Administración debe de estar en condiciones de razonar y justificar la excepción a que opere la preclusividad en los términos previstos en el art. 148.3. LGT, de forma tal que, de no hacerlo, opera dicha preclusión.

2.- Tratamiento de esta cuestión por la sentencia de instancia

"CUARTO. - Sobre la consideración de los inmuebles como inmovilizado.

1.-El verdadero meollo de la controversia, es la calificación como inmovilizado o como existencias de los tres inmuebles que dieron lugar a la deducción de beneficios extraordinarios por la enajenación de los mismos.

La Administración Tributaria los excluyó de dicha conceptualización por varias razones, atinentes a cada uno de los tres inmuebles: la parcela hotelera de Sancti Petri y los dos hoteles Senator, a cuyas razones nos remitimos.

La parcela hotelera de Sancti Petri. La demanda combate la consideración de existencia (no inmovilizado) alegando que la Administración Tributaria ya incoó en su momento un procedimiento de comprobación e investigación de carácter parcial respecto al IS de 2002, en el que no se estimó procedente regularizar la situación tributaria de la entidad recurrente, de donde se deduce una preclusión de las potestades de comprobación de la Administración, que impediría una nueva comprobación.

Como afirma el Abogado del Estado, esta alegación se introdujo por primera vez en la reclamación económico administrativa ante el TEAC, a la que se acompañó determinada documentación, por lo que el procedimiento de comprobación parcial seguido en 2002 no figura incorporado a los autos en su integridad, lo que no supone negar a la demandante su capacidad para alegarlo en cualquier momento, y a nosotros nos incumbe examinarlo, pero sí dificulta su valoración, dado que la documentación que se adjuntó a la demanda tampoco permite discernir el alcance de dicha comprobación y el efecto vinculante y preclusivo que de él predica la demanda.

Extrae la demanda la conclusión de la preclusión, por vinculación al precedente por la expresión "así como su adecuación a la normativa", recogida en la comunicación de actuaciones de comprobación de 4 de diciembre de 2003 (Anexo 3 del escrito de alegaciones al TEAC), que expresó que las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial..."limitándose a comprobar la concordancia de la contabilidad con la declaración y los justificantes de los pagos a cuenta, así como su adecuación a la normativa". Lo entiende así la demanda porque en aquel procedimiento de comprobación parcial proporcionó a la Administración Tributaria cuanta información se le requirió, incluyendo la que reflejaba el beneficio obtenido por la enajenación de la parcela hotelera de Sancti Petri, y la deducción practicada en 2002. Todo ello lo complementa la demanda con referencias a los principios de seguridad jurídica, de eficacia de la Administración (arts. 9.3 y 103.1 CE).

Partiendo de esta dificultad valorativa, por no contar con todo el procedimiento administrativo de la comprobación inspectora del ejercicio 2002, y de su propio carácter de comprobación parcial, resulta mucho más plausible la explicación del TEAC, de que este procedimiento de comprobación fue puramente formal y limitado a la coincidencia de la autoliquidación con la contabilidad y los pagos a cuenta efectuados, con la finalidad de proceder a la devolución de la suma solicitada en la autoliquidación, que finalmente se admitió, sin que pueda entenderse, al menos no se ha probado, que se extendiera a la calificación de los diferentes elementos patrimoniales como inmovilizado o existencias, pues lo realmente determinante de la preclusión no es el aspecto formal previsto en el artículo 148.3 LGT, que las actuaciones hubieran terminado con una liquidación provisional, pues en este caso sería indiscutible que no podría regularizarse nuevamente la misma situación, salvo las excepciones previstas por la Ley (que no es el caso), sino si en el procedimiento se comprobó o no materialmente si los bienes tenían uno u otro carácter, aunque finalmente éste no concluyera por liquidación provisional, sino mediante un informe, como ocurrió en este caso, pues en ello estaría comprometida la seguridad jurídica, como acertadamente señala la demanda, en

un plano puramente conceptual, porque la realidad es que no podemos admitir por falta de acreditación que aquella comprobación se produjera, sin que sea relevante que la Administración hubiera debido llevar a cabo la comprobación: no basta el deber ser, sino si materialmente se hizo la comprobación, y esto no se ha acreditado, por lo que esta concreta argumentación ha de ser rechazada. (...)."

3.- Argumentación de la recurrente

Frente a la sentencia, considera que el respeto al principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) impide que los obligados tributarios puedan estar sometidos a reiterados procedimientos de comprobación e investigación, por el mero hecho de que la Administración manifieste que, en las actuaciones inspectoras de 2005 no se realizó una nueva comprobación de lo ya comprobado, trasladando la carga de la prueba acerca de lo materialmente comprobado con anterioridad al contribuyente.

Según la recurrente, el alcance genérico y manifiestamente amplio del procedimiento de comprobación parcial del Impuesto de Sociedades de 2002 ("comprobar la concordancia de la contabilidad con la declaración y los justificantes de los pagos a cuenta, así como su adecuación a la normativa") y la documentación aportada (contabilidad y detalle de las deducciones consignadas, entre otras) lleva a concluir que pudo comprobar las DRBE (deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios), razón por la cual le corresponde a la Administración probar que no lo hizo

Considera, en apoyo de su tesis, que son numerosas las resoluciones dictadas por otros órganos jurisdiccionales cuyos pronunciamientos, aunque referidos a la interpretación del art. 140.1 LGT son perfectamente aplicables a esta cuestión jurídica y concluyen en el mismo sentido.

4.- Oposición del abogado del Estado

Entiende que no hay un verdadero desarrollo argumental, pues el escrito de interposición se limita a afirmar que el art. 9.3 CE impide que los administrados puedan estar sometidos a reiterados procedimientos de inspección, que es la Administración la que debe acreditar el alcance material del procedimiento anterior, debiendo presumirse en caso contrario que realizó la comprobación que ahora niega (presunción que, según el abogado del Estado, se enuncia pero no se justifica), todo ello, al parecer, con base en el principio de facilidad probatoria ("tiene todos los medios de prueba a su alcance").

En una primera aproximación, niega que pueda resolverse el caso, apelando al principio de facilidad probatoria, pues la recurrente dispone de toda la documentación necesaria para justificar el alcance de un procedimiento inspector que se ha seguido frente a ella misma y, además, puede limitarse a solicitar la incorporación del mencionado expediente, tanto en la vía previa como en el recurso contencioso-administrativo. Niega también, que la falta de acreditación de esos extremos por parte de la Administración permita establecer presunción alguna sobre el alcance del procedimiento sobre el ejercicio 2002.

Está en juego determinar a quien correspondía la carga de la prueba sobre el alcance del procedimiento. La sentencia de instancia no se pronuncia expresamente sobre la carga de la prueba, sino que resuelve la cuestión atendiendo a la documentación incorporada a los autos por la recurrente. Desde esta perspectiva, considera que nos encontraríamos ante un problema de valoración de la prueba, ajeno al recurso de casación (cfr. art. 87 bis LJCA).

No obstante, aclara que, si lo que se plantea el auto de admisión es el efecto preclusivo de un procedimiento inspector referido a un ejercicio distinto (las actuaciones objeto del recurso en la instancia afectan al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 y el procedimiento inspector anterior se refiere al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002), la respuesta ha de ser negativa, según interpreta los artículos 140.1 LGT y 148.3 LGT porque las actuaciones previas afectan a un ejercicio anterior y distinto.

Por esas razones, considera que no podría hablarse de un supuesto de preclusión regulada en los artículos 140 y 148 LGT sino de una institución diferente, como es si en las circunstancias que concurren el obligado tributario puede o no invocar frente a la Administración tributaria la existencia de un acto propio que impide volver a examinar la cuestión y, siendo una circunstancia obstativa de la liquidación, la carga de la prueba correspondería a la parte recurrente de conformidad con lo establecido en los artículos 105.1 LGT (en el ámbito administrativo) y 217 LEC (en sede judicial).

Tercero. Cuestión segunda (no concretada en el auto de Admisión).

1.- Identificación de la controversia que suscita la recurrente

Según la recurrente, ha de determinarse el derecho aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre operaciones efectuadas en ejercicios prescritos, que tienen repercusión en otros que no lo están. Sin ser rechazada expresamente por la Sección de admisión, sobre esta cuestión no se concretó el interés

casacional; no obstante, considera que el Alto Tribunal debe pronunciarse sobre la misma, dada la indiscutible relación existente con la infracción anterior y el interés casacional objetivo que presenta.

2.- Tratamiento de esta cuestión por la sentencia de instancia

"TERCERO. -Sobre la incidencia de la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.-

Este proceso estuvo suspendido a la espera de que la Sala Tercera del Tribunal Supremo dictara sentencia en el recurso de casación núm. 6276/2017, considerando que podría tener incidencia en la resolución de este litigio.

Dictada la Sentencia el pasado día 30 de septiembre de 2019 (ECLI:ES:AN: 2019:3037), la parte demandante sostiene que la aplicación de la misma ha de conducir a estimar la demanda en dos aspectos de la regularización: en lo relativo a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios con motivo de la transmisión de la parcela hotelera de Sancti Petri, toda vez que la deducción fue generada en 2002 y, por tanto, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2003 (1 de julio de 2004); en segundo lugar, en cuanto a la regularización practicada por la incompatibilidad entre la deducción de beneficios extraordinarios generados con ocasión de la venta del hotel Veraplaya, que, según la demanda, se produjo en 2003, y la deducción de gastos por el arrendamiento del negocio (art. 42.5 TRLIS), que siguió explotando la recurrente, dado que la transmisión que generó el beneficio que dio lugar a la deducción se produjo en un ejercicio prescrito, anterior a la vigencia de la LGT de 2003; y, en fin, ello tendría su repercusión en la sanción anudada a estas dos regularizaciones.

No es esta la solución que entendemos ajustada a derecho.

La nueva doctrina jurisprudencial, plasmada en la sentencia de 30 de septiembre de 2019, examina un supuesto en el que se generó un fondo de comercio en el ejercicio prescrito, anterior a la vigencia de la LGT 2003, a deducir en años sucesivos, alguno de los cuales no estaría prescrito. La Sala Tercera acota la capacidad de la Administración Tributaria para comprobar, -y, en su caso, modificar la calificación de la operación-, a un momento posterior al 1 de julio de 2004, fecha de entrada en vigor de la LGT 2003, de tal manera que no estaría capacitada, sus potestades de comprobación no abarcarían a operaciones producidas en ejercicios prescritos, si estos son anteriores a la entrada en vigor de la LGT 2003; admitiendo la potestad de comprobación a ejercicios prescritos, si son posteriores a la misma.

No es el supuesto que aquí concurre.

Vaya por delante que no hay controversia en que la venta de la parcela hotelera de Sancti Petri se produjo en 2002 y que la entidad se dedujo por reinversión de beneficios extraordinarios una parte de ellos en 2002, -que no fue objeto de regularización, al considerar la Administración Tributaria que era un ejercicio prescrito-, y la restante en 2005, ejercicio no prescrito. Para regularizar la parte del beneficio deducido en 2005 la Administración Tributaria no retrotrajo sus potestades a un momento anterior, no recalificó la enajenación del bien, ni invadió la declaración del ejercicio 2002, simplemente comprobó si en 2005 se cumplían o no las condiciones objetivas para tener derecho a la deducción, llegando a la conclusión de que no las reunía, por considerar que dicha parcela no tenía la condición de inmovilizado, sino de existencia. Para ello estaba facultada por lo dispuesto en el artículo 70.3 LGT 2003, en relación con el artículo 106.4 del mismo cuerpo legal, sin necesidad de examinar, recalificar, ni otorgar una valoración diferente a la operación de transmisión.

Por tanto, la Administración, dentro del ámbito de sus potestades normales, en un ejercicio no prescrito, constató que no se daban las condiciones para admitir la deducción de beneficios extraordinarios y aplicó la consecuencia jurídica de rechazarlos, lo que no deja de ser una potestad contenida dentro de sus límites ordinarios, pues a quien obtiene una deducción le incumbe la carga de acreditar que reúne las condiciones legales en el momento en que se aplica la deducción, en este caso, en 2005; lo contrario supondría admitir la petrificación de una hipotética ilegalidad durante los ejercicios precisos para agotar la deducción, que es de tracto sucesivo, que se va reproduciendo año a año, sin que la Administración pudiera reaccionar frente a ello, pese a que esté dentro de los límites temporales de la prescripción, como es el caso que enjuiciamos.

En cuanto a la incompatibilidad de la deducción por la transmisión del hotel Veraplaya, que, como hemos dicho, ni siquiera sabemos con detalle ni cuándo se transmitió, ni sus condiciones etc, admitiendo que así hubiera sido en 2003, no entraría tampoco en el ámbito temporal de la sentencia de 30 de septiembre de 2019, porque la regularización se hizo no por la no consideración como inmovilizado, como en el caso anterior, sino porque era incompatible la deducción por beneficios extraordinarios y la deducción por gastos, y esta incompatibilidad se puso de relieve en 2005, ejercicio no prescrito, sin necesidad de retrotraerse al 2003, habiendo podido optar la entidad recurrente por deducirse los beneficios extraordinarios, lo que, sin embargo, no hizo por propia voluntad."

3.- Argumentación de la recurrente

Considera que, de concluirse que corresponde al administrado la carga de la prueba del alcance material de una previa comprobación de cara a oponer la preclusividad de la misma, sería en todo caso necesario resolver, a fin de dar plena efectividad al enjuiciamiento del debate, la cuestión relativa a si la doctrina establecida en la

sentencia de 30 de septiembre de 2019 -relativa a la determinación del derecho aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre operaciones efectuadas en ejercicios prescritos (anteriores a la entrada en vigor de la LGT 2003)-, que tienen repercusión en otros que no lo están y cuya comprobación se inicia tras la entrada en vigor de la LGT 2003 sería de aplicación a este caso pues, de responderse en sentido afirmativo, se concluiría acerca de la improcedencia de la regularización de las DRBE aplicadas en 2005 cuya acreditación tuvo lugar en 2002 (enajenación de la parcela hotelera Sancti Petri) y 2003 (venta de hotel Vera Playa).

Entiende que la tesis de la sentencia no resulta conforme a Derecho, pues a la vista de la sentencia de 30 de septiembre de 2019, la Sala de instancia debió estimar sin más el recurso en la cuestión relativa a la improcedencia de la regularización de las DRBE aplicadas en 2005, generadas con motivo de la transmisión de la parcela hotelera de Sancti Petri en 2002 y la venta del Hotel Veraplaya en 2003, toda vez que ambas deducciones fueron generadas con ocasión de operaciones realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de la vigente LGT de 2003, y que se encontraban prescritas en el momento de inicio del procedimiento inspector (2010), puesto que el derecho aplicable a la potestad de comprobación, de acuerdo con la citada jurisprudencia era el vigente en 2002 y 2003, esto es, el art. 109.3 de la extinta LGT de 1963. Mantiene que, a estos efectos, no existe diferencia alguna entre el supuesto de la sentencia dictada en el RC 6276/2017 y el caso que nos ocupa.

4.- Oposición del abogado del Estado

Niega que haya interés casacional objetivo, en primer término, porque existe doctrina del Tribunal Supremo y, en segundo lugar, porque no guarda relación con las cuestiones admitidas ya que su resolución no constituye un presupuesto obligado para que puedan resolverse otras, ni debe resolverse como consecuencia derivada de una supuesta estimación de alguna de las cuestiones admitidas.

Cuarto. *Cuestión tercera (concretada en el auto de Admisión).*

1.- Identificación de la controversia que suscita la recurrente

Nuevamente sobre los efectos preclusivos, en esta ocasión, los que eventualmente se despliegan de un previo procedimiento de rectificación de autoliquidación, el auto de Admisión trata de determinar a quién corresponde la carga de la prueba acerca del alcance material de la comprobación realizada en un previo procedimiento de rectificación de autoliquidación con relación a un elemento de la obligación tributaria de un determinado concepto y periodo impositivo, que finaliza mediante una resolución estimatoria (parcial): si al obligado tributario (tesis que sostiene la sentencia de instancia) de cara a oponer los efectos preclusivos de la misma frente a un posterior procedimiento inspector de carácter general que abarque dicho concepto y periodo, o a la Administración (tesis que sostiene la recurrente) a efectos de justificar que no opera la citada preclusión.

2.- Tratamiento de esta cuestión por la sentencia de instancia

"SÉPTIMO. - Sobre la afectación de la rectificación del ejercicio 2006.

Referido solo a la liquidación del ejercicio 2006, y al beneficio por reinversión por la venta del hotel Almuñecar Playa, se llevó a cabo, a instancias de la entidad recurrente una rectificación que, a su juicio, invalida la comprobación posterior, por aplicación del artículo 128 del RD 1065/2007.

En efecto, el 30 de octubre de 2007 la entidad recurrente solicitó la rectificación de la autoliquidación del IS 2006, presentada el 25 de julio de 2007, con la finalidad de incluir la suma correspondiente a la deducción por reinversión de beneficios puestos de manifiesto en la enajenación del Hotel Almuñecar Playa (art. 42 LIS 2006) por importe de 4.418.335, 00 €, que no había recogido en la autoliquidación. Por resolución de 16 de junio de 2008 se estimó parcialmente la solicitud y se aceptó dicha deducción, pero reduciéndola a 3.685.129,44 €.

En la regularización que ahora fiscalizamos la Inspección consideró incompatible esta deducción con la deducción de los gastos procedentes del arrendamiento de este hotel.

Sostiene la demanda que una vez aceptada en la forma y la cuantía de la resolución de 16 de junio de 2008 el beneficio por la reinversión, le estaba vedado a la Administración Tributaria llevar a cabo esta segunda regularización, por así disponerlo el artículo 128 del RD 1065/2007, que, en lo que ahora importa, dice: "...el procedimiento (de rectificación) finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación. En el supuesto de que se acuerde rectificar la autoliquidación, la resolución incluirá una liquidación provisional, cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario. La Administración Tributaria no podrá efectuar una nueva liquidación en relación con el objeto de la rectificación de la autoliquidación, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación".

Pues bien, como ocurriera anteriormente, sólo nos consta algún documento de esta rectificación, no todo el procedimiento, por lo que nos encontramos con la dificultad de valorar la pretensión actora, sobre la que no se pronunció la Administración, porque fue alegada ante el TEAC.

Rechaza el Abogado del Estado que en la solicitud de rectificación se aludiese al arrendamiento posterior, no figurando en la estimación parcial de la rectificación, que, además, le instruye sobre la posibilidad de ulterior comprobación que pudiera realizar la Administración.

Este motivo y la respuesta al mismo está íntimamente relacionado con el fundamento anterior, - aunque en él no nos hayamos referido a la incompatibilidad de la reinversión por la venta del Hotel Almuñecar Playa, que, como se dijo más arriba, no fue objeto de sanción-, de tal manera que la regularización consistió en la opción de la entidad recurrente entre deducirse la reinversión o los gastos por el arrendamiento, que obviamente no formó parte de la rectificación de la autoliquidación. Pero además, esto es lo determinante, para afirmar la imposibilidad de una nueva liquidación, al margen de si la rectificación terminó o no mediante liquidación, es preciso determinar si en el procedimiento de rectificación se tuvo en cuenta o no la circunstancia del arrendamiento, que obviamente, por la propia dinámica de la solicitud de rectificación, no se incorporó a esta, de ahí que no sea desacertado considerar que este arrendamiento fue un hecho, una circunstancia nueva, con relación a las actuaciones realizadas y especificadas en la resolución de 16 de junio de 2008 (la que aceptó parcialmente la rectificación), puestas de relieve en otro procedimiento de comprobación (el que ahora nos ocupa), que, por ende, sí pudo abordar, por así permitirlo el citado precepto.

Es irrelevante que el arrendamiento fuera coetáneo a la venta; que fuera un hecho conocido y notorio; que se reflejara en el balance y en la documentación con la que contaba la Administración Tributaria cuando aceptó parcialmente la rectificación. Lo relevante, a los fines que nos ocupan, es si en la solicitud de rectificación se planteó o no esta cuestión, que no se planteó, porque hasta ahí llega el vínculo de la segunda liquidación con la primera, salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación.

No es suficiente con formular hipótesis sobre si pudo ser, tampoco sobre el deber ser, lo relevante es afirmar (no hacer conjeturas) si se planteó o no la compatibilidad con los gastos del arrendamiento y si la resolución de rectificación lo tuvo o no en consideración.

Y como con acierto dice el Abogado del Estado ni existe prueba de que efectivamente se comprobase el mismo objeto, ni el procedimiento concluyó con una liquidación que pudiera vincular otra posterior.

Se desestima este motivo."

3.- Argumentación de la recurrente

Denuncia la infracción de los artículos. 120.3 LGT y 127.1 y 128.1 del RGIT, en relación con los arts. 9.3 y 103.1 CE. Se insiste en que no puede recaer la carga de la prueba en el contribuyente por no ser quien realiza la actividad administrativa y tener por este motivo limitada la capacidad probatoria.

Explica, además, que (i) la obligación -que no la potestad- de comprobar la procedencia (esto es, su conformidad a derecho) de las circunstancias determinantes de la rectificación que establece el art. 127.1 RGIT, que al estar referida en este caso a la acreditación de una DRBE, no puede sino significar que ello implicaba comprobar el cumplimiento de sus requisitos materiales, temporales y formales, así como su posible incompatibilidad con otro beneficio fiscal o gasto, de acuerdo con los preceptos que regulan dicha deducción; (ii) la documentación facilitada en el procedimiento de rectificación, y (iii) las amplias potestades de comprobación previstas en el art. 127.2 RGIT deben llevar a concluir que pudo comprobar y advertir la existencia de arrendamientos, razón por la cual le corresponde a la Administración probar que no lo hizo, sin que dicha prueba puede venir limitada o condicionada en modo alguno por el contenido de la solicitud, como improcedentemente afirma la sentencia.

Destaca que la sentencia yerra de manera manifiesta cuando afirma que "de ahí que no sea desacertado considerar que este arrendamiento fue un hecho, una circunstancia nueva, con relación a las actuaciones realizadas y especificadas en la resolución de 16 de junio de 2008 (la que aceptó parcialmente la rectificación), puestas de relieve en otro procedimiento de comprobación (el que ahora nos ocupa), que, por ende, sí pudo abordar, por así permitirlo el citado precepto". Y lo hace, porque basta con examinar la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras del procedimiento inspector, Impuesto sobre Sociedades, 2005-2008 que consta en el expediente administrativo, para comprobar que antes de iniciar las actuaciones inspectoras, el actuario, que fue el mismo que emitió informe favorable en el procedimiento de rectificación de la autoliquidación de 2006, ya conocía la existencia de los arrendamientos.

Esta circunstancia pone de manifiesto, en su opinión, la necesidad de que sea la Administración la que deba probar que no opera la preclusividad, y en este caso concreto, que no la conoció en el procedimiento de rectificación de autoliquidación. A su juicio, la regularización que el actuario debió ejecutar en relación con esta DRBE era, a la vista de incompatibilidad que apreció, negar la deducibilidad de los gastos de arrendamientos por entender que la solicitud de rectificación de autoliquidación ya suponía la manifestación de la opción entre DRBE y la deducibilidad

del gasto por el contribuyente; y que eliminar la DRBE suponía rectificar un acto administrativo para lo que debió acudir a un procedimiento de lesividad -ante la ausencia de hecho nuevo alguno-.

En definitiva, postula que la interpretación correcta de los preceptos que fueron alegados y tomados en consideración por la sentencia de instancia debe llevar a considerar que cuando existe una resolución que estime (aunque sea en parte) una previa solicitud de rectificación de autoliquidación relativa a un determinado elemento de la obligación tributaria en relación a un concepto y periodo impositivo concretos, corresponde a la Administración, la carga de la prueba sobre el alcance material de la comprobación previa de cara a oponer los efectos preclusivos de la misma frente a un posterior procedimiento de comprobación de carácter general relativo al mismo concepto tributario, y que, en todo caso, dicho efecto preclusivo en modo alguno viene determinado o condicionado por el contenido de la solicitud de rectificación.

4.- Oposición del abogado del Estado

Advierte que las infracciones alegadas en este apartado están relacionadas con la tercera de las cuestiones enunciadas en el auto de admisión.

Señala que la alegación relativa a la posible preclusión del art. 128 RGAT se puso de manifiesto por primera vez en vía económico-administrativa por lo que difícilmente pueden imputarse a la Administración tributaria los efectos de la falta de prueba sobre una cuestión no alegada.

Al margen de lo anterior, considera que, en un caso como el presente, las exigencias de la buena fe imponen a la recurrente la carga de acreditar los hechos, al menos, en lo que corresponde a la aportación, o a la petición de aportación, del expediente relativo a la rectificación de la autoliquidación.

En el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, la Administración tributaria tiene limitados los medios de comprobación (cfr. art. 127.2 y 3 RGAT) y también el contenido de la resolución acordando o denegando la rectificación (art. 128.1 RGAT), sujeta en cualquier caso al principio de congruencia. En el presente supuesto se dictó resolución estimando parcialmente la rectificación solicitada y si se alega que la solicitud de rectificación ya suponía la manifestación de opción entre aplicar la deducción por DRBE o por gastos de arrendamientos, la prueba de esa circunstancia correspondería al obligado tributario que es el que formuló la solicitud de rectificación.

Y ninguna prueba se aporta sobre dicho extremo, más allá de presumir que la Administración, a la que no se había advertido esa circunstancia, debía apreciar que junto a la solicitud de rectificación se estaba optando por la deducción objeto de la rectificación (en detrimento de la que ya se había practicado por arrendamiento, sin que así se hiciera constar). De manera que, no habiendo sido alegada la cuestión en vía administrativa y omitiendo la solicitud de rectificación toda referencia a la posible incompatibilidad de las deducciones no puede imponerse a la Administración la carga de acreditar el alcance de la comprobación efectuada para resolver la solicitud de rectificación. Con mayor razón la carga de la prueba correspondía a la recurrente cuando todos los indicios conducen a sostener que la incompatibilidad de las deducciones es una circunstancia nueva que surge al examinar el Impuesto sobre Sociedades en su conjunto, tal como razona la Sala de instancia en el Fundamento de Derecho Séptimo.

Quinto. Cuestión cuarta (no concretada en el auto de Admisión).

1.- Identificación de la controversia que suscita la recurrente

Versa sobre si, a efectos de la conceptualización de un activo como inmovilizado, la exigencia jurisprudencial de que dicha afectación del activo a la actividad sea real y no futura, ha de entenderse en el sentido de que es la actividad económica la que debe ser real y no futura y, por tanto, existente y haberse iniciado sin que sea necesario que el propio activo que se afecta tenga que haber entrado en funcionamiento.

2.- Tratamiento de esta cuestión por la sentencia de instancia

"...Tanto de la regulación legal como de la interpretación jurisprudencial, resulta que lo que caracteriza a un activo inmobiliario del inmovilizado es la afectación duradera y con vocación de permanencia a las actividades empresariales, mientras que las existencias son activos adquiridos con la voluntad de ser vendidos.

De estos pronunciamientos se desprende, que no es la intención de la entidad de afectar el bien a su actividad económica, sino la real afectación, lo que ha de considerarse para realizar la calificación del inmueble. No otra cosa puede entenderse de la afirmación contenida en esta última sentencia, al señalar que esa afectación tiene que ser actual, y no futura.

La afectación se determina por criterios objetivos, el bien ha de servir, de modo duradero y con vocación de permanencia, a la actividad económica desarrollada por la actora; no se trata de que la recurrente tenga la voluntad de atribuirle tal destino, pues este es un elemento del futuro, de una afectación futura, que el Tribunal Supremo no admite para calificar el bien de inmovilizado material.

Pues bien, los datos fácticos reseñados en las diferentes resoluciones, no controvertidos, ponen de relieve que la vocación de la compra de los inmuebles en cuestión no fue para afectarlos permanentemente a la explotación de su actividad hotelera, sino a su transmisión mediante venta, lo que llevó a cabo en un plazo muy breve desde su adquisición, como ya había hecho en épocas anteriores, no muy lejanas en el tiempo, con otros activos de la misma o parecida naturaleza.

A la anterior conclusión no se opone (ya se ha dicho) la contabilización de los inmuebles como inmovilizado.

Nada obsta a lo anterior que la empresa recurrente tenga como actividad principal y ordinaria la explotación de establecimientos hoteleros, desarrollando en ellos la actividad hotelera que es propia, tanto en inmuebles que son de su propiedad, como en otros que, siendo propiedad de terceros, son arrendados por la recurrente para su explotación, ni su plan de expansión y sus decisiones estratégicas, tan prolijamente expuestos en la demanda. Lo que importa es el destino de los concretos inmuebles que ahora nos ocupan.

Nada obsta, tampoco, que en base a considerar que también ha realizado actividades inmobiliarias, se haya argumentado por la Administración que le es de aplicación las normas de adaptación a las empresas de esta naturaleza del PGC, por lo que el empeño de la demanda en que no le es de aplicación carece de eficacia alguna en orden a acreditar (y a ella le incumbía) que los tres inmuebles tenían las características para ser considerados como inmovilizado.

Adicionalmente, no podemos omitir que el proyecto de la parcela Sancti Petri, inicialmente pudo ser un proyecto de desarrollo hotelero, pero finalmente se desistió de él, por no ser un proyecto interesante, (lo reconoce la demanda, pág. 42), lo que tradujo en su enajenación.

Y, en fin, que los elementos fácticos resaltados por las resoluciones administrativas, no controvertidos (ya lo hemos dicho), conducen a la conclusión de que los tres elementos no tenían la condición de inmovilizado..."

3.- Argumentación de la recurrente

Para la recurrente, hay infracción del art. 184 TRLSA y demás preceptos invocados en su escrito de preparación y de la jurisprudencia.

Afirma que la cuestión debatida -que califica de jurídica- consiste en si lo que marca la afectación como inmovilizado de un activo concreto a la actividad económica -en este caso hotelera- requiere su entrada en funcionamiento, siendo considerado hasta que ello no ocurra como "existencia" en lugar de "inmovilizado".

La sentencia recurrida niega la afectación de los activos sobre la base de la afirmación del Tribunal Supremo en su sentencia de 5 de junio 2015 (RC 3974/2013): "Por otro lado, esa afectación tiene que ser actual y no futura...". Es decir, la sentencia que se recurre interpreta la doctrina jurisprudencial relativa a que la afectación ha de ser actual y no futura en el sentido de que hay que verificar si en el momento de la venta se ha producido la entrada en funcionamiento del activo.

Apunta que, si bien esta cuestión no fue admitida por la Sección de admisión, en la medida en que no ha sido rechazada expresamente, reviste interés casacional objetivo y guarda relación directa con una de las cuestiones admitidas, considerando que el Alto Tribunal debe pronunciarse acerca de la misma.

De concluirse, en los términos sostenidos por la sentencia de instancia, que corresponde al obligado tributario la prueba acerca del alcance material de la inspección parcial, resultará entonces fundamental para resolver las cuestiones que plantea el litigio en relación a la regularización de las DRBE y la deducción por depreciación monetaria, determinar si los inmuebles transmitidos a los que nos hemos referido anteriormente, tenían o no la condición de inmovilizado, y por ende si su afectación a la actividad era actual o real y no futura, en los términos del debate planteado.

Solicita que el Tribunal Supremo se pronuncie y precise si en el caso de empresas no inmobiliarias, la exigencia jurisprudencial de que la afectación del activo a la actividad sea real y no futura ha de entenderse en el sentido de que es la actividad económica la que debe ser real y no futura y, por tanto, existente y haberse iniciado sin que sea necesario que el propio activo que se afecta tenga que haber entrado en funcionamiento; o por el contrario si dicha precisión va referida al activo en el sentido de que ha de haber entrado en funcionamiento.

4.- Oposición del abogado del Estado

Considera que la cuestión de si los bienes que podrían dar lugar a la deducción por reinversión tienen carácter de inmovilizado o de existencias, no presenta interés casacional objetivo por las siguientes razones:

- Existe abundante doctrina del Tribunal Supremo como viene a reflejarse en el propio escrito de interposición.
- Es una cuestión vinculada a la valoración de la prueba por el Tribunal de instancia y, en consecuencia, queda al margen del recurso de casación (art. 87 bis LJCA).
- No guarda relación directa con las cuestiones que según el auto de admisión presentan interés casacional objetivo.

- Versa sobre la interpretación de normas derogadas.

Sexto. Cuestión quinta (no concretada en el auto de Admisión).

1.- Identificación de la controversia que suscita la recurrente

Se refiere al principio de regularización íntegra, que lo aduce la recurrente porque, según explica, en su autoliquidación Impuesto de Sociedades de 2005 no compensó las bases impositivas negativas pendientes de compensación (BINS) al inicio de dicho ejercicio por importe de 1.568.461,55 € ya que tenía DRBE acreditadas por importe suficiente para absorber la totalidad de la cuota íntegra y con la circunstancia de que al no aceptarse luego la DRBE, en su opinión, se ha producido una situación de enriquecimiento injusto de la Administración.

2.- Tratamiento de esta cuestión por la sentencia de instancia

"OCTAVO.- Sobre la aplicación de las bases impositivas negativas pendientes de compensación en 2005, en lugar de 2006, por ser más beneficioso para el sujeto pasivo.

Esta pretensión ha sido planteada por primera vez ante nosotros, sin que haya tenido posibilidad de pronunciarse anteriormente ni la Administración Tributaria, propiamente dicha, ni el TEAC, por lo que resultaría inadmisibles, por no haber sido objeto de recurso.

Adicionalmente, sería el propio recurrente quien pudiera optar, en el momento oportuno y a través de los cauces oportunos (rectificación, etc) por aplicar a uno u otro ejercicio las bases negativas pendientes de compensación, sin que la Administración, y menos esta Sala, pueda ahora acoger esta pretensión, porque a nosotros sólo nos es dado anular o confirmar la decisión, y la liquidación, en este aspecto, fue ajustada a derecho."

3.- Argumentación de la recurrente

Destaca que la Inspección al liquidar mantiene la aplicación de las BINS en 2006 resultando una liquidación de 0 € en 2006, 2007 y 2008 y liquidando cuota solo en 2005, por lo que, fruto de dicha actuación de la Inspección, entiende infringido el principio de regularización íntegra consagrado en el art. 145 LGT pues la Administración debió practicar la liquidación más beneficiosa para el contribuyente.

El efecto de la correcta aplicación del principio de regularización íntegra habría sido -sigue apuntando- liquidar una menor cuota íntegra en 2005 por importe de 548.961,54 €; con el consiguiente efecto en la determinación de la base de la sanción por dejar de ingresar y los intereses de demora. Esta menor cuota 2005 no se vería compensada por la mayor cuota de 2006 fruto del traslado a 2005 de la compensación e BINS pues la sociedad gozaba de DRBE suficientes en 2006 para absorber esa mayor cuota, lo que ha provocado un enriquecimiento injusto de la Administración, contrario al principio de regularización íntegra, por lo que la Inspección debió de oficio aplicar las BINS pendientes al inicio del período objeto de comprobación en el período impositivo que resulte más beneficioso para el contribuyente.

Precisa que la cuestión no ha sido resuelta por el Tribunal a quo pues la inadmitió al considerarla erróneamente una cuestión nueva, cuando en realidad se trataba de un fundamento adicional para argumentar la única pretensión ejercida en la instancia, esto es, la nulidad de la liquidación, lo que a juicio de esta parte le ha vulnerado su derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24 CE, motivo por el cual considera que el Tribunal Supremo debe pronunciarse sobre esta controversia aun no habiendo sido expresamente admitida por la Sección de admisión y tampoco rechazada, y presentar interés casacional objetivo.

4.- Oposición del abogado del Estado

Apunta que, al margen de que, sobre el principio de regularización íntegra, en particular sobre la posibilidad de aplicar bases impositivas en manera distinta a como se habían aplicado antes de la regularización, existe jurisprudencia, tampoco esta cuestión presenta interés casacional objetivo por situarse al margen de las cuestiones admitidas, sin guardar ninguna relación con ellas.

Séptimo. Cuestión sexta (no concretada en el auto de Admisión).

1.- Identificación de la controversia que suscita la recurrente

Determinación del dies a quo del plazo de prescripción de la acción para sancionar.

2.- Tratamiento de esta cuestión por la sentencia de instancia

Los razonamientos de la Sala de instancia con relación a las sanciones se encuentran en el Fundamento de Derecho Noveno:

"NOVENO. - Sobre las sanciones.

La mayor parte de la argumentación impugnatoria de las sanciones ya ha sido contestada en los apartados anteriores, referidos a las liquidaciones, porque de ellas traen causa éstas.

Como ya hemos manifestado, la resolución sancionadora (al igual que la liquidación) no es lo suficientemente clara y no contiene un relato de hechos probados, sino que se remite a la liquidación de la que trae causa, lo que dificulta enormemente su examen y valoración, dificultad a cuya superación nada han contribuido los escritos procesales de la parte actora, que expone sus argumentos con poca precisión y de manera harto abigarrada y, a veces, partiendo de hipótesis o de afirmaciones que, refutadas por el Abogado del Estado, no han encontrado un apoyo probatorio claro y contundente en los documentos obrantes en este proceso; valga como ejemplo el escrito de conclusiones (último párrafo) en el que, refutando los argumentos del Abogado del Estado, se llega a afirmar que sólo se le sancionó por dejar de ingresar por la incompatibilidad entre la reinversión de beneficios y los gastos de arrendamiento, cuando en la demanda y en las propias conclusiones hizo un relato muy extenso sobre la prescripción de la liquidación y de la sanción relativas a la aplicación de la depreciación monetaria realizada en 2005 en la venta de la parcela de Sancti Petri y de los dos hoteles Senator.

"i) sanción del 2005 por dejar de ingresar, que tiene como causa la regularización de deducciones procedentes de períodos prescritos.

¿Procedencia de la sanción cometida en 2005 cuando esta infracción tiene su origen en la rectificación o regularización de unas deducciones acreditadas en períodos, ejercicios 2003 y 2004, en que se encuentra prescrito el derecho de la Administración a liquidar y a sancionar?.

Yerra la demanda en el planteamiento de esta cuestión porque no se ha sancionado ninguna enajenación producida en 2002, en 2003 o en 2004, períodos prescritos, sino que se sanciona la depreciación monetaria deducida en la enajenación en 2005 del hotel Senator Vázquez de Mella (vendido el 13-1-2005, obteniéndose un beneficio fiscal de 5.488.896,75 €, -el contable menos la depreciación monetaria de 249.074,99 €, que se reinvierte ese mismo año, generando una deducción de 1.097.779,35€, -según la pág. 21 de 36 de la liquidación-, y en la enajenación del Hotel Senator Marbella, realizada en junio de 2005 (según la Memoria de 2005 (pág. 14) que generó un beneficio de 5.481.620,32 €, minorado por la corrección monetaria de 674.632,01 €, generando una deducción declarada de 961.397,66 €, que se aplicó en parte en 2005 y en parte en 2007.

No hay, por tanto, prescripción, porque las actuaciones se iniciaron el 10 de mayo del 2010 y desde la finalización del plazo de declaración del 2005 no había transcurrido el plazo de prescripción."

ii) sanción del 2006: no se ha producido la conducta típica porque fue la Administración la que admitió la deducción en el procedimiento de rectificación del IS 2006.

Sobre la tipicidad de la conducta y su vinculación con la liquidación, es preciso remitirse a lo expuesto en los fundamentos sexto y séptimo, reiterando la observación de que la incompatibilidad referida a la enajenación del Hotel Almuñecar Playa no fue sancionada, solo las correspondientes a los hoteles Playa Vera y Playa Bonita.

iii) la segunda infracción, la prevista en el artículo 195. LGT se comete en el 2005, 2006 y 2007, ejercicios en los que acreditó improcedentemente cantidades a compensar (deducciones por reinversión) en cuota de ejercicios futuros, por la absoluta incompatibilidad generada con la enajenación de los hoteles Veraplaya y Playa Bonita. Se trata de la improcedencia de la deducción por reinversión en el caso de la incompatibilidad entre dicha reinversión y la imputación de gastos por utilización posterior (arrendamiento) del bien transmitido (art. 42.5 TRLIS), que ya vimos anteriormente.

La demanda plantea problemas de tipicidad de la conducta, al manifestar que sólo puede comprenderse dentro de este precepto el ejercicio en el que se produce la enajenación, no en los ejercicios futuros, haciendo una distinción teórica entre acreditar y consignar.

La norma, sin embargo no establece tal diferenciación, sino entre determinar y acreditar, en ambos casos, improcedentemente, y no podemos olvidar que esta incompatibilidad no se sancionó en los ejercicios 2003 y 2004, que estarían prescritos, como ya dijimos, sino en 2005 y sucesivos, no prescritos, en los que se había compatibilizado ambas deducciones o beneficios fiscales, y en todos ellos, aunque fueran procedentes de una enajenación anterior se declaró, se determinó indebidamente una deducción incompatible, -las dos partidas referidas-, minorando la carga tributaria, que resultaban incompatibles, y que darían lugar a deducciones en

ejercicios futuros, como así sucedió; se trata, en definitiva, de una infracción de peligro, a modo de un acto preparatorio para que en futuras declaraciones pueda operar un menor ingreso tributario, y por tanto, no tiene por qué consumarse en el periodo en que se produjo la enajenación, sino que puede consumarse en ese período o, como aquí sucedió, en períodos posteriores, cuando se compatibilizó ambas deducciones, determinando indebidamente de esta manera la aplicación futura de deducciones.

iv) para el conjunto de las sanciones impuestas y referido al principio de culpabilidad, en cuanto a la falta de motivación de la misma, o bien la exclusión de la culpabilidad por interpretación razonable de la norma, conviene traer a colación, además de la jurisprudencia mencionada, alguna de nuestras sentencias precedentes, ad exemplum la de 2 de abril de 2009, cuando manifiesta que para verificar si existe el elemento de la culpabilidad es necesario analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias, para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles. Y examinando las razones dadas por el obligado en sus alegaciones dice la resolución sancionadora, entre otras muchas cosas (a veces, expresadas de modo desorganizado, lo que dificulta enormemente su comprensión): "...la norma (el art. 42.5 TRLIS, que se considera vulnerado por compatibilizar deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y gastos del arrendamiento posterior), si bien no impide la inclusión en la base de la deducción de la renta generada en la transmisión de elementos patrimoniales, que se vayan a utilizar con posterioridad a su venta, sí establece la incompatibilidad entre dicha inclusión y la ulterior deducción de los gastos generados por dicha utilización... Claro el espíritu y finalidad de la norma y más aún su literalidad, incluyendo la forma en que se ha de proceder a la regularización del disfrute que haya devenido improcedente, no queda sino entender que la interpretación que de la norma ha efectuado el OT no es razonable, sino deliberada en beneficio propio y, por tanto, entendemos que su inobservancia se ha efectuado con culpa en su actuación y, por tanto, constitutiva de infracción tributaria". Para concluir la resolución sancionadora afirmando: "en este caso, la declaración liquidación del OT no es correcta y, en relación con la incompatibilidad deducción por reinversión-gasto deducible, su actuación no responde a una interpretación razonable de la norma, sino a una actitud negligente en el momento de confeccionar esa declaración, atendiendo a lo que la entidad considera justo y con desatención a lo que con claridad meridiana dispone la ley del impuesto".

Esta motivación, colma las exigencias legales y jurisprudenciales de la necesidad de motivación de la culpabilidad del sujeto, y también permite descartar la interpretación razonable de la norma, por la meridiana claridad de la misma, que no prohíbe que se pueda deducir la reinversión, y también los gastos, pero sí la deducción simultánea, aplicada conscientemente por la entidad recurrente. De igual modo que es meridianamente claro que la depreciación monetaria que dio lugar a la infracción sancionada en 2005 por dejar de ingresar no es posible si los bienes no tienen la consideración de inmovilizado, y tal carácter lo hemos descartado en fundamentos anteriores.

Por tanto, concurre el elemento de la culpabilidad y no cabe apreciar ninguna causa de exclusión de la misma.

Se desestima."

3.- Argumentación de la recurrente

Aduce infracción de los arts. 191, 195 y 189 LGT en conexión con el art. 106.4 LGT en su redacción originaria, y art. 24 CE y que esta cuestión no fue expresamente rechazada por la Sección de admisión, siendo así que su falta de admisión trae causa de una errónea apreciación de los hechos, influenciada a su vez por la errónea apreciación acerca de los mismos hechos por la Sala de instancia que ha dejado imprejuizada la cuestión, motivo más que suficiente para que el Alto Tribunal entre a conocer de la misma so pena de considerarse vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva, tanto más cuando la cuestión debatida se circunscribe al ámbito sancionador y presenta relevancia casacional.

Sostuvo en la instancia la prescripción de la acción para sancionar respecto de las DRBE acreditadas o procedentes de 2003 (en relación con el sale&lease-back del Hotel Vera Playa) y 2004 (en relación con el sale&lease-back del Hotel Playabonita) toda vez que cuando se iniciaron las actuaciones inspectoras en mayo de 2010 ambos ejercicios estaban prescritos y así se expuso en el escrito de preparación. Asimismo, sostenía que si a efectos dialécticos el art. 106.4 LGT pudiera permitir la regularización de deducciones en cuota procedentes de ejercicios prescritos que se aplican en períodos no prescritos, en ningún caso habilitaría para que la cuota dejada de ingresar que se pusiera de manifiesto pudiera ser sancionable, ya que la conducta dolosa o culposa no tiene su origen en el año de aplicación, sino en el año de acreditación ya prescrito a todos los efectos.

En su opinión, ambas cuestiones no han sido resueltas por el Tribunal a quo, que yerra en la identificación de las operaciones que dan lugar a las infracciones sancionadas en 2005 al considerar que no se sancionó por la incompatibilidad entre DRBE y gastos de arrendamientos, sino por la indebida aplicación de la corrección monetaria y DRBE en relación con las transmisiones en ese año del Hotel Senator Marbella y el Hotel Vázquez Mella -las cuales no merecieron reproche sancionador por la Inspección-.

4.- Oposición del abogado del Estado

Esta cuestión está totalmente desvinculada de aquellas a las que expresamente se refiere el auto de admisión.

Octavo. *Cuestión séptima (no concretada en el auto de Admisión).*

1.- Identificación de la controversia que suscita la recurrente

Según la recurrente, hay imposibilidad de sancionar con relación al resultado de un procedimiento de rectificación de autoliquidación, si se realiza la conducta típica, contemplada en la infracción del art. 195.1 LGT cuando la acreditación de la deducción en cuota se reconoce por la Administración tributaria a raíz de una solicitud de rectificación de autoliquidación y, luego, con posterioridad en un procedimiento de inspección de alcance general se resuelve la improcedencia de la misma.

2.- Tratamiento de esta cuestión por la sentencia de instancia

Como se ha expresado, los razonamientos de la Sala de instancia con relación a las sanciones se encuentran en el Fundamento de Derecho Noveno, anteriormente transcrito.

3.- Argumentación de la recurrente

Considera que es una cuestión no expresamente rechazada por la Sección de admisión, pero que tiene interés casacional objetivo y guarda estrecha relación con una de las cuestiones admitidas en el auto de 18 de marzo 2021, en la medida en que la sentencia se remite en su Fundamento de Derecho Noveno, apartado ii) a lo expuesto en su Fundamento de Derecho Séptimo.

Para la recurrente no cabe duda de la conexión entre ambas cuestiones, considerando que el Alto Tribunal debe resolver si es posible entender, como sostiene la sentencia de instancia, que se realiza la conducta típica contemplada en la infracción del art. 195.1 LGT cuando la acreditación de la deducción en cuota se reconoce por la Administración tributaria a raíz de una solicitud de rectificación de autoliquidación y luego con posterioridad en un procedimiento de inspección de alcance general se resuelve la improcedencia de la misma.

4.- Oposición del abogado del Estado

Para el abogado del Estado, esta cuestión afecta a la tipicidad y, por tanto, tampoco está relacionada directamente con la tercera de las cuestiones admitidas que es la que se refiere a la rectificación de la autoliquidación.

En cualquier caso, no puede sostenerse que no sea típica la conducta por el hecho de que la deducción no se hubiera incorporado inicialmente a la liquidación, cuando dicha incorporación se produce posteriormente en virtud de un acto expreso de la recurrente como es la solicitud de rectificación de la autoliquidación.

A esos efectos, la conducta típica es imputable al obligado tributario, cuya solicitud de rectificación es la que origina que se determinen o acrediten improcedentemente partidas o créditos a deducir en la base o en la cuota de "declaraciones futuras, propias o de terceros."

Noveno. *Cuestión octava (no concretada en el auto de Admisión).*

1.- Identificación de la controversia que suscita la recurrente

Plantea si cabe apreciar la causa de exoneración de responsabilidad por infracción tributaria ex art. 179. 2 d) LGT cuando el contribuyente adecúa su actuación, y en particular sus autoliquidaciones, a los criterios establecidos por la Administración en la resolución estimatoria que pone fin a un procedimiento de rectificación de autoliquidación formulado por el propio contribuyente.

Cuestiona, en definitiva, que concurra culpabilidad cuando ha puesto la debida diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

2.- Tratamiento de esta cuestión por la sentencia de instancia

Como se ha expresado, los razonamientos de la Sala de instancia con relación a las sanciones se encuentran en el Fundamento de Derecho Noveno, anteriormente transcrito.

3.- Argumentación de la recurrente

Aduce que se trata de una cuestión que, no siendo admitida por el Auto de 18 de marzo 2021, tampoco fue expresamente rechazada, y de nuevo, al igual que la anterior, guarda una estrecha relación con una de las que sí fueron expresamente admitidas, amén de presentar interés casacional objetivo.

4.- Oposición del abogado del Estado

La cuestión carece de interés casacional objetivo pues sobre la culpabilidad en el ámbito sancionador tributario existe abundante doctrina y se trata de una cuestión que presenta un marcado cariz casuístico, carente de la nota de generalidad que justificaría un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

Cuestión distinta es el efecto que sobre la sanción pudiera derivar de la estimación del recurso en relación con las cuestiones admitidas, circunstancia que no ha sido contemplada en el escrito de preparación al desarrollar la infracción a que se refiere este apartado.

Décimo. *Sobre las cuestiones a las que se refiere el auto de admisión.*

1.- Sistemática de análisis

Las cuestiones referenciadas en los Fundamentos de Derecho Segundo y Cuarto, persiguen clarificar a quien corresponde la carga de la prueba, consistente en demostrar el alcance que, un previo procedimiento de comprobación e investigación de carácter parcial (cuestión primera y segunda del auto de admisión) o la estimación de una rectificación de la autoliquidación (cuestión tercera), pueden proyectar en el posterior procedimiento de regularización de carácter general, a los efectos de determinar si en ese procedimiento posterior se aplican elementos tributarios del procedimiento inicial. Estas cuestiones serán analizadas en el presente Fundamento de Derecho.

2.- Sobre la interacción entre el procedimiento de comprobación e investigación de carácter parcial con el posterior procedimiento de regularización de carácter general (cuestión primera y segunda del auto de admisión).

A estos efectos, conviene destacar los siguientes preceptos.

Por un lado, del art. 140.1LGT se deriva que, una vez dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización con relación a la obligación tributaria o con sus elementos y ámbito temporal objeto de la comprobación, que hayan sido ya objeto de 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.

Por su parte, a tenor del art 148.3 LGT -alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección- cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley ("cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente") y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias.

Las diferencias entre los arts. 140.1 y 148.3 LGT son evidentes, comenzando porque el primero proyecta la preclusión de las actuaciones tributarias a partir de un previo procedimiento de comprobación limitada mientras el segundo lo hace sobre la base de un procedimiento de inspección; además, la lectura conjunta del artículo 140.1 LGT y del art 139. 2 -que regula el contenido mínimo de la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada y que puede consistir en la manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria- esboza un escenario más amplio que el descrito por el art 148.3 LGT, que explicita el presupuesto de que el procedimiento de inspección hubiera terminado con una liquidación provisional. Debido a esa doble circunstancia este precepto resulta inaplicable en el caso que nos ocupa, toda vez que la actuación tributaria que, a juicio de la recurrente provoca la preclusión consistió en un procedimiento de comprobación parcial que, además, terminó sin regularización.

Volviendo, por tanto, a la perspectiva que ofrece el artículo 140.1LGT se infiere, entre otras, de la sentencia de 22 de septiembre de 2014, rec. 4336/2012, que el concepto de "actuaciones distintas", solo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación, 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.

3.- Sobre los efectos de la rectificación de su autoliquidación (cuestión tercera del auto de admisión).

La recurrente patrocina que la rectificación de su autoliquidación del ejercicio 2006 (para incluir la deducción por reinversión de beneficios, derivados de la enajenación del Hotel Almuñecar Playa) y que fue parcialmente estimada, invalida la comprobación posterior, por lo que, al igual que hace la sentencia de instancia debemos considerar el art 128 del RGIT que, en síntesis, si se acuerda rectificar la autoliquidación habrá de incluir una liquidación provisional, cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario; de modo que la Administración no pueda ya efectuar una nueva liquidación con relación al objeto de la rectificación de la autoliquidación, "salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación".

Sin embargo, se aduce que la regularización impugnada en instancia apreció que aquella deducción por reinversión de beneficios, derivados de la enajenación del Hotel Almuñecar Playa era incompatible con la deducción de los gastos procedentes del arrendamiento del hotel.

4.- La delimitación de la carga de la prueba.

No parece que exista controversia en torno a que la seguridad jurídica (artículo 9.3CE) quedaría comprometida si, realizada una comprobación parcial o un procedimiento de rectificación sobre un determinado elemento de la obligación tributaria, pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se limite a considerar solo alguno de ellos, 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.

En términos generales, cumple recordar que, como expresa su Exposición de Motivos, uno de los principales objetivos que pretende conseguir la Ley General Tributaria es reforzar las garantías de seguridad jurídica. Las restricciones contenidas en los arts. 140.1 LGT y 148.3 LGT, así como en el art. 128 del RGIT encuentran sus raíces en la seguridad jurídica.

Pues bien, desde el momento que, el obligado tributario tiene derecho "a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias" [art 34.1. a) LGT] o "a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte" [art 34.1. e) LGT], los eventuales efectos preclusivos que pudiera proyectar unas actuaciones tributarias previas se erigen también en un auténtico derecho del contribuyente frente a la Administración y, correlativamente, en un deber de esta de proveer a su garantía.

La cuestión que suscita la recurrente es la de la perspectiva de la carga de la prueba; ahora bien, el análisis de lo acaecido tanto en vía administrativa como ante el órgano de revisión económico-administrativa sugiere, en línea con lo que mantiene el abogado del Estado en su oposición, que la sentencia recurrida no resuelve la contienda en términos de carga de la prueba del alcance del previo procedimiento de comprobación (ni del procedimiento de rectificación) sino, simplemente, a partir de la valoración del acervo documental que tiene a su disposición.

Así, cobra su pleno sentido la manifestación de la sentencia sobre la "dificultad valorativa" existente, teniendo en consideración que "el procedimiento de comprobación parcial seguido en 2002 no figura incorporado a los autos en su integridad, lo que no supone negar a la demandante su capacidad para alegarlo en cualquier momento" dado que "esta alegación se introdujo por primera vez en la reclamación económico-administrativa ante el TEAC."

O que, al hilo de indagar los efectos de la rectificación, afirme la sentencia que "sólo nos consta algún documento de esta rectificación, no todo el procedimiento, por lo que nos encontramos con la dificultad de valorar la pretensión actora, sobre la que no se pronunció la Administración, porque fue alegada ante el TEAC."

En esta tesitura, resulta inexacta -por descontextualizada- la afirmación de la recurrente de que se traslada la carga de la prueba acerca de lo materialmente comprobado con anterioridad al contribuyente.

En efecto, cuando el contribuyente suscita, por primera vez, estas cuestiones en vía económico-administrativa -lo que, como reconoce la propia sentencia de instancia, resulta legítimo y perfectamente posible- rige el artículo 214 LGT que, en materia de prueba, se remite a las normas establecidas en la sección 3ª del capítulo II del título III de la propia LGT, esto es, a los artículos 105 a 108.

Por lo tanto, en ningún momento se planteó ante la Inspección la cuestión relativa al alcance -a efectos preclusivos- de las actuaciones previas de comprobación o de rectificación por lo que, difícilmente, cabe entender que la controversia se resolviese a través de la aplicación del criterio de la carga de la prueba de tales circunstancias. Como decimos, se suscitaron, por primera vez en vía económico-administrativa y, dada la remisión efectuada por el art 214 LGT, debe estarse al art 105 LGT.

Y en este caso, ni el tribunal de instancia ni la Administración cuestionan que en sede de revisión resulte posible admitir documentación no aportada en el procedimiento administrativo (por todas, sentencias del Tribunal Supremo 684/2017, de 20 de abril, rca. 615/2016, ECLI:ES:TS:2017:1509 y 1096/2021, de 27 de julio, rca. 6012/2019, ECLI:ES:TS:2021:3251).

Por tanto, aunque este caso trascienda los elementos de una concreta relación jurídico-tributaria pues, se refiere, a los eventuales efectos que unas actuaciones tributarias anteriores (comprobación parcial y procedimiento de rectificación instado por la recurrente) proyectan sobre el procedimiento inspector que dio lugar a las liquidaciones y sanciones impugnadas en la instancia, la lógica contenida en el artículo 105 LGT en modo alguno resulta despreciable, de modo que la recurrente al intentar hacer valer su derecho a que no se incorporase en el ámbito del procedimiento de inspección lo que, en su opinión, fue objeto de comprobación previa (y de rectificación), debería haber probado ante el órgano económico-administrativo los hechos constitutivos de dicha afirmación; beneficiándose, incluso, de la previsión contenida en el apartado 2 del referido precepto, en cuanto a entender cumplido "su deber de probar" de haber designado "de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria."

Ya desde la perspectiva jurisdiccional, la carga de la prueba que implicaba a la recurrente es la determinada por los artículos 56 y 60 LJCA con relación al art 217 LEC. Nuevamente, nadie ha cuestionado que, como el recurso contencioso administrativo, constituye un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos, en su seno es posible invocar nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida (sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2012, rec. 3421/2010, ECLI:ES:TS:2012:5502).

Sin embargo, estas consideraciones fueron ignoradas por la parte recurrente, como descubren, ante la falta de acreditación probatoria por su parte, la vía de revisión económico administrativo y jurisdiccional.

Frente a ello, es notoria la debilidad argumental del escrito de interposición con relación a las cuestiones que fueron identificadas como de interés casacional por el auto de admisión, resultando sintomático que, manifiestamente dedique más extensión a las cuestiones ajenas a dicho interés casacional que a las identificadas como tales por el auto de admisión.

La recurrente se limita a enfatizar en su escrito de interposición, el alcance genérico y manifiestamente amplio del procedimiento de comprobación parcial del Impuesto de Sociedades de 2002 ("comprobar la concordancia de la contabilidad con la declaración y los justificantes de los pagos a cuenta, así como su adecuación a la normativa") y la documentación aportada (contabilidad y detalle de las deducciones consignadas, entre otras), a partir de lo que, concluye, que la Administración pudo comprobar las DRBE en aquel procedimiento de comprobación parcial, razón por la cual le corresponde a la Administración probar que no lo hizo.

Pues bien, el alegato del alcance genérico y manifiestamente amplio de un procedimiento de comprobación parcial, además de contradictorio, obtiene cumplida respuesta en la sentencia de instancia; en cualquier caso, en el presente caso, resulta inocuo pues, en definitiva, se aduce a los efectos de sostener "que la Administración debe de estar en condiciones de razonar y justificar la excepción a que opere la preclusividad, de forma tal que, de no hacerlo, opera dicha preclusión."

En efecto, se trata de una postura superada por la jurisprudencia de esta Sala, que ya ha advertido (sentencia de esta Sala y Sección de 8 de noviembre de 2012, rec. 4413/2009, ECLI:ES:TS:2012:7352) que, de llevar a sus últimas consecuencias posiciones como la expuesta, comportaría implementar en nuestro Derecho Tributario el principio inquisitivo, reservando a la Administración la función de acreditar toda la verdad material, de suerte que, de no lograr despejar las dudas existentes, estas jugarían a favor del contribuyente, no siendo este el sistema que ha hecho fortuna en nuestro Derecho Tributario , sino que en el mismo rige la concepción clásica regida por el principio dispositivo, y que se plasmó positivamente en el citado art. 114 de la LGT, hoy 105.1 LGT de 2003, conforme a la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen.

En cuanto a los efectos del procedimiento de rectificación, la recurrente reprocha a la sentencia de instancia un error en la valoración de la prueba -"la sentencia yerra de manera manifiesta cuando afirma que [...] no sea desacertado considerar que este arrendamiento fue un hecho, una circunstancia nueva"-, que intenta desmontar, en sede de casación, para que se valore que la Administración conocía la existencia de los arrendamientos, a partir de "la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras del procedimiento inspector", lo que nos está vedado por el art. 87bis.1 LJCA.

Además, teniendo en cuenta que la regularización combatida en instancia se basó en circunstancias específicas, claramente identificadas, no aduciéndose ninguna irregularidad o, incluso, obstruccionismo por parte de la Administración que hubieran impedido a la entidad recurrente invocar el solapamiento o el eventual efecto preclusivo con las actuaciones de comprobación parcial y/o del procedimiento de rectificación, lo determinante es que dicha entidad intervino como contribuyente en aquellas actuaciones tributarias y, por tanto, conocía perfectamente su alcance.

Los efectos de esta afirmación se refuerzan, aún más, en el contexto del procedimiento de rectificación en el que, sin perjuicio de las comprobaciones y de las potestades administrativas, es el contribuyente quien, a priori,

delimita su objeto, quedando sujeto el procedimiento de rectificación -como oportunamente recuerda el abogado del Estado-, al principio de congruencia, de ahí la apreciación de la sentencia de instancia, relativa a que "[I]o relevante, a los fines que nos ocupan, es si en la solicitud de rectificación se planteó o no esta cuestión, que no se planteó..."

Por lo demás, presumir que la Administración debía apreciar que junto a la solicitud de rectificación se estaba optando por la deducción objeto de la rectificación (en detrimento de la que ya se había practicado por arrendamiento, sin que así se hiciera constar) resulta inconsistente.

En consecuencia, las circunstancias de ese caso, en particular, que el alcance y eventual proyección del procedimiento de comprobación y del procedimiento de rectificación de la autoliquidación sobre el posterior procedimiento de inspección no se decidió por parte de la Administración tributaria sobre la base de las consecuencias derivadas de la carga de la prueba dado que, en dicho procedimiento de inspección ulterior, la contribuyente (entidad recurrente en casación) no adujo los posibles efectos preclusivos de aquellas actuaciones tributarias previas, procederá reformular las cuestiones de interés casacional, conforme se expondrá más adelante, reconduciendo las mismas al ámbito de la carga de la prueba en la vía económico administrativa y jurisdiccional.

Undécimo. - *Sobre las cuestiones ajenas al auto de admisión.*

Respecto del resto de cuestiones, no identificadas como de interés casacional en el auto de admisión, debemos rechazar su análisis sobre la base de las siguientes consideraciones.

Entre otras, en nuestra sentencia 1807/2020, de 21 de diciembre, rca. 4992/2019, ECLI:ES:TS:2020:4507, nos pronunciamos sobre la posibilidad de abordar en la sentencia aquellas cuestiones que, sin ser rechazadas expresamente por el auto de admisión, no había sido identificadas por el mismo como constitutivas de interés casacional objetivo:

"En efecto, el problema que se plantea en este recurso de casación consiste en que planteadas una serie de cuestiones de posible interés casacional por la parte recurrente en su escrito de preparación, la selección de una de ellas como de interés casacional por la Sección de Admisión, guardando silencio sobre el resto, conlleva, a juicio de la recurrente, que quepa extender el escrito de interposición a aquellas cuestiones sobre las que nada se dijo, y deba entrar la Sala sentenciadora a enjuiciarlas y resolverlas. Esto es, que la identificación de una cuestión con interés casacional objetivo en el auto de admisión, sin pronunciarse sobre el resto de cuestiones, representa una especie de salvoconducto que procura que se extienda el objeto del recurso de casación también a las omitidas.

Tal parecer de la parte recurrente resulta contrario a la esencia y fundamento del recurso de casación introducido por la LO 7/2015. Ciertamente en el diseño legal del recurso de casación se produce una tensión entre el ius constitutionis y el ius litigatoris, puesto que si bien se persigue como primer objetivo del mismo la depuración del ordenamiento jurídico, lo que le otorga una clara vocación nomofiláctica, no cabe descuidar el derecho subjetivo de las partes que en definitiva impulsan el propio proceso que desemboca en la resolución casacional. Ahora bien, esta satisfacción del ius litigatoris que se aspira a conseguir a través del recurso de casación, no cabe independizarla y desvincularla del núcleo esencial del recurso de casación, esto es, de la cuestión con interés casacional objetivo, que es la que debe de dilucidarse y dar paso, en su caso, a la creación, modificación o ratificación de la jurisprudencia, lo que determinará, a la postre y cuando proceda, la satisfacción del interés de la parte; no cabe, pues, entrar a dilucidar y resolver cuestiones o pretensiones que resultan ajenas a la cuestión que ha sido seleccionada en el auto de admisión, o delimitada, en su caso por razones extraordinarias, por la Sección sentenciadora.

Ya en otras ocasiones hemos traído a colación los últimos párrafos de su Preámbulo (Apartado XII), en los que se recoge que:

"En este ámbito, y con la finalidad de intensificar las garantías en la protección de los derechos de los ciudadanos, la ley opta por reforzar el recurso de casación como instrumento por excelencia para asegurar la uniformidad en la aplicación judicial del derecho. De esta forma, el recurso de casación podrá ser admitido a trámite cuando, invocada una concreta infracción del ordenamiento jurídico, tanto procesal como sustantiva, o de la jurisprudencia, la Sala de lo Contencioso- administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

Con la finalidad de que la casación no se convierta en una tercera instancia, sino que cumpla estrictamente su función nomofiláctica, se diseña un mecanismo de admisión de los recursos basado en la descripción de los supuestos en los que un asunto podrá acceder al Tribunal Supremo por concurrir un interés casacional. Así, la Sala de casación podrá apreciar que en determinados casos existe interés casacional objetivo, motivándolo expresamente en el auto de admisión. El recurso deberá ser admitido en determinados supuestos, en los que existe la presunción de que existe interés casacional objetivo".

En estos párrafos se extractan la esencia y finalidad del recurso de casación, en el que se produce una clara vinculación entre el objeto del recurso y la cuestión con interés casacional objetivo, de suerte que si no se identifica en la controversia la cuestión que reúna esta condición, no cabe admitir el recurso de casación, pero siendo esta

condición necesaria no es suficiente, en tanto que aún de concurrir se precisa que lo sea para la formación de jurisprudencia.

Razones que impiden que, seleccionada por la Sección de admisión una cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, deba entrarse a resolver aquellas otras cuestiones surgidas en la controversia general en las que no se apreció interés casacional objetivo.

Dicho todo ello, sin embargo, aun cuando la cuestión identificada de interés casacional objetivo debe configurar el objeto del recurso de casación y debe determinar, prima facie, el contenido de los escritos de las partes procesales, no puede obviarse la pretensión instada vinculada a la fijación de doctrina y delimitación de la cuestión seleccionada; lo que conlleva que cuando por razones objetivas, para dilucidar dicha cuestión de interés casacional, o subjetivas, para la satisfacción del interés subjetivo de la parte vinculado a la cuestión casacional objetiva, sea necesario, por constituir presupuesto obligado, o consecuencia derivada, se debe entrar y resolver otras cuestiones que sin haber sido identificadas en el auto de admisión como de interés casacional objetivo, posean la referida dependencia respecto de la cuestión identificada en el auto de admisión. Lo cual resulta de todo punto ajeno a la aspiración de la parte recurrente, que pretende que se entre a enjuiciar una cuestión que no fue seleccionada en el auto de admisión, ni guarda relación alguna con la cuestión de interés casacional, no siendo necesaria su resolución para resolver la cuestión con interés casacional fijada en el auto de admisión, ni su resolución es la consecuencia subsiguiente a la resolución de la cuestión identificada de interés casacional."

En esta línea, se encuentra también la posición del Pleno no jurisdiccional de la Sala Tercera, celebrado el 3 de noviembre de 2021 cuyos apartados V y VI expresan lo siguiente:

"V. SOBRE EL CONTENIDO DE LA SENTENCIA Y SU RELACIÓN CON EL INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO IDENTIFICADO EN EL AUTO DE ADMISIÓN

La sentencia de casación debe limitar su examen a las infracciones jurídicas planteadas en el escrito de interposición sobre las que previamente se ha apreciado el interés casacional en el auto de admisión, pero puede extenderse a otras infracciones jurídicas asimismo planteadas en el escrito de interposición (y antes anunciadas en el de preparación) siempre y cuando guarden relación de conexidad lógico-jurídica con las identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional.

VI. SOBRE LAS CONSECUENCIAS O TRASCENDENCIA DEL SENTIDO DEL JUICIO (ESTIMATORIO O DESESTIMATORIO) DE LA SECCION DE ENJUICIAMIENTO ACERCA DE LA CUESTION DOTADA DE INTERÉS CASACIONAL, EN RELACIÓN CON LA DECISION DE LAS CUESTIONES Y PRETENSIONES DEDUCIDAS EN EL PROCESO.

Una vez fijada la interpretación de la cuestión identificada en el auto de admisión, y en la hipótesis de que se haya resuelto en sentido favorable para las tesis del recurrente, el Tribunal pasa a resolver el tema litigioso con plenitud de conocimiento, en los términos en que se hubiera planteado. Así lo ha entendido la propia Sala Tercera, v.gr., en la STS (Sec. 4ª) de 29-1-2018, RC 1578/2017, que razona que "Casada y anulada esa sentencia procede que esta Sala resuelva ya como órgano de segunda instancia las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso (artículo 93.1 de la LJCA), lo que permite una cognición plenaria de lo planteado en demanda.

Del mismo modo, la Sala entiende que, aun habiéndose interpretado la cuestión dotada de interés casacional en el sentido propugnado por la parte recurrente, puede ser pertinente la retroacción de las actuaciones para que la Sala de instancia vuelva a resolver sobre el fondo, si las actuaciones practicadas en la instancia adolecen de insuficiencias que impiden al Tribunal Supremo formar un juicio con las debidas garantías sobre el tema litigioso.

La parte recurrente reproduce en su escrito de preparación todas y cada una de las ocho cuestiones que el escrito de preparación recogía y calificaba como "infracciones".

Sin embargo, debe dejarse constancia de que, únicamente, dos de esas ocho "infracciones" denunciadas por la recurrente, guardan relación con las cuestiones identificadas por el auto de admisión como de interés casacional.

Atendida la argumentación que lo sustenta, dicho comportamiento procesal resulta alejado de la praxis y técnica casacionales, al tiempo que desconoce la diferente funcionalidad que el legislador reserva a los escritos de preparación y de interposición y también a la Sección de admisión y a las Secciones de enjuiciamiento.

Y es que, de entrada, no hay que olvidar que el interés casacional se predica del recurso y no de cuestiones aisladas y concretas dentro del mismo.

En cualquier caso, la identificación del interés casacional -insistimos, del recurso- corresponde, exclusivamente, a la Sección de admisión de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

Cosa diferente será que la Sala de enjuiciamiento pueda reformular determinadas cuestiones, apreciadas como de interés casacional en el auto de admisión o, en fin, como se infiere de los pronunciamientos, arriba expresados que, una vez fijada la interpretación de la cuestión identificada en el auto de admisión, entre a resolver

la contienda jurídica con plenitud de conocimiento, es decir, asumiendo, incluso, con cognición plena, el análisis de lo planteado en la instancia. Esta última circunstancia puede venir dada porque, una vez traspasado el umbral de admisión, las partes del recurso vuelvan a suscitar determinadas cuestiones, argumentando su relación o condicionamiento con las del auto de admisión; sin embargo, lo que no les resultará posible es argumentar, de nuevo, el interés casacional de cuestiones a las que el auto de admisión no haya atribuido dicho carácter (bien expresamente, bien porque, simplemente, no las contempla), circunstancia que parece ignorar el escrito de interposición cuando, en repetidas ocasiones, asevera, respecto de cuestiones no consideradas por el auto de admisión, que revisten o presentan interés casacional objetivo.

Dado que el escrito de interposición es de 19 de mayo de 2021, es evidente que, en ese momento, no se había pronunciado aún el Pleno de la Sala a través del Acuerdo no jurisdiccional de 3 de noviembre del pasado año. Ahora bien, algunas Secciones de enjuiciamiento y, específicamente, esta Sección segunda, ya habían advertido la hermenéutica aplicable a supuestos como el que nos ocupa (auto de admisión que únicamente identifica determinadas cuestiones como de interés casacional sin pronunciarse sobre las restantes). Así, nuestra sentencia 1807/2020, de 21 de diciembre, transcrita en parte, que incide sobre esta cuestión.

Además, en el presente caso, no resulta posible analizar las cuestiones ajenas al auto de admisión en la medida que, conforme se ha expresado con anterioridad, hemos rechazado ya las tesis que postulaba la parte recurrente con relación a las identificadas por el auto de admisión como de interés casacional.

A mayor abundamiento, la recurrente ignora la jurisprudencia expuesta y, de forma inconsistente, reproduce en el escrito de interposición todas las cuestiones de su escrito de preparación, aduciendo, por ejemplo, una "indiscutible relación existente con la infracción anterior", -inexistente, a juicio de esta Sala- (en la enunciada "infracción II" del escrito de interposición); invocando preceptos derogados (en la enunciada "infracción IV" del escrito de interposición); denunciando la errónea apreciación de los hechos por la Sala de instancia (en la enunciada "infracción VI" del escrito de interposición); o, en fin, reiterando (en las enunciadas "infracción VI,VII,VIII" del escrito de interposición) la estrecha relación con las cuestiones admitidas, respecto de unas sanciones de las que el auto de admisión no incorporó consideración alguna de interés casacional, sin perjuicio de las consecuencias que, como sugiere el abogado del Estado, hubiese proyectado sobre ellas la estimación del recurso.

Duodécimo. *Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas.*

Con anterioridad ya hemos anunciado la necesidad de reformular las cuestiones de interés casacional, atendida la circunstancia de que, los posibles efectos preclusivos de las actuaciones tributarias -previas-, sobre el posterior procedimiento de inspección se adujeron, por primera vez, en el ámbito de la vía económico-administrativa, reiterándose ante la jurisdicción de la instancia.

Por tanto, de conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

"Los eventuales efectos preclusivos que pudieran proyectar unas actuaciones tributarias previas sobre otras posteriores, conforman un derecho del contribuyente frente a la Administración y, correlativamente, el deber de ésta de proveer a su garantía.

Cuando no se haya ejercitado ese derecho ante la Administración tributaria, corresponde al reclamante en la vía económico-administrativa y al recurrente en la vía jurisdiccional, la carga de acreditar el alcance material tanto de un previo procedimiento de comprobación e investigación de carácter parcial, como de una previa solicitud de rectificación de su autoliquidación relativa a un determinado elemento de la obligación tributaria en relación a un concepto y periodo impositivo concretos, de cara a oponer los efectos preclusivos de tales actuaciones, frente a un posterior procedimiento de regularización de carácter general, en particular, para determinar si en el procedimiento posterior se aplican elementos tributarios del procedimiento inicial."

En estas circunstancias, no procede responder a la segunda de las cuestiones del auto de admisión.

En consecuencia, resultando conforme la sentencia impugnada con la expresada doctrina, procede desestimar el recurso de casación.

Decimotercero. - *Costas.*

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al Fundamento de Derecho Duodécimo de esta sentencia.

2.- Desestimar el recurso de casación 6081/2020 interpuesto por la representación procesal de Grupo Hoteles Playa, S.A. contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de mayo de 2020 (recurso núm. 256/2014).

3.- Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.