

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo
Contencioso-Administrativo
Sección: SEGUNDA

SENTENCIA

Fecha de Sentencia: 22/09/2014

RECURSO CASACION

Recurso Núm.: 4336/2012

Fallo/Acuerdo: Sentencia Desestimatoria

Votación: 17/09/2014

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

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Secretaría de Sala : Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Escrito por: DPP

Nota:

Procedimientos tributarios.- Comprobación e inspección.- Comprobación limitada.- Aprobación de liquidación provisional.- Prohibición de regularizar otra vez, salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas.- Interpretación del artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003.

RECURSO CASACION Num.: 4336/2012

Votación: 17/09/2014

Ponente Excmo. Sr. D.: Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Secretaría Sr./Sra.: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

S E N T E N C I A

**TRIBUNAL SUPREMO.
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: SEGUNDA**

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Rafael Fernández Montalvo

Magistrados:

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

D. Emilio Frías Ponce

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

D. José Antonio Montero Fernández

D. Manuel Martín Timón

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

En la Villa de Madrid, a veintidós de septiembre de dos mil catorce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 4336/12, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 5 de noviembre de 2012 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 72/10, relativo a la liquidación del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2003 a 2005. Ha intervenido como parte recurrida Isabena Obras y Construcciones, S.L., representada por el procurador don Javier Pérez-Castaño Rivas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia impugnada acogió en su integridad el recurso contencioso-administrativo promovido por Isabena Obras y Construcciones, S.L. (en lo sucesivo, «ISABENA»), y declaró la nulidad de la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 20 de enero de 2010, desestimatoria de las reclamaciones 2640/09 y 2656/09, respectivamente interpuestas frente a sendos acuerdos adoptados el 20 de abril de 2009 por la Dependencia Regional de Inspección de Zaragoza, uno liquidando el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2003 a 2005, con una deuda tributaria de 842.660,43 euros, y el otro imponiendo una sanción de 362.043,96 euros.

La sentencia recurrida, en su primer fundamento jurídico, describe el objeto del recurso y los motivos de impugnación esgrimidos en la demanda, así como las razones de la oposición formulada por la Administración del Estado.

El primer motivo de impugnación consistió en la infracción del artículo 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18

de diciembre), «pues los elementos tributarios regularizados correspondientes a los ejercicios 2003 y 2004 ya habían sido previamente comprobados por la Administración tributaria en los procedimientos de comprobación de dichos ejercicios». Para resolver esta queja, en el segundo fundamento de la sentencia, la Sala de instancia deja constancia de los siguientes hechos:

«La presente liquidación deriva del Acta A-02 nº 71500013, de fecha 10-11-08, en comprobación de carácter parcial, al centrarse en la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada por la entidad actora (ISABENA), constituida por escisión parcial de VÍA AUGUSTA, S.A., y correlativa corrección por depreciación monetaria, correspondiente a los ejercicios 2003, 2004 y 2005.

Como se desprende de lo actuado en el expediente administrativo, los inmuebles de los que se predica la deducción por reinversión son los descritos en la escritura pública de 15.4.2003, por la que la actora, ISABENA, vende a CONSTRUCCIONES MONREPÓS, S.A y PAL-RED URBANA, S.L., 6 fincas rústicas y una casa derruida con huerto en el término de Zaragoza, partida de Mamlás (Barrio de Santa Isabel, en los aledaños o límites con la Autovía A-2, Km. 328), que ambas sociedades adquieren en proindiviso y por mitades al precio conjunto de 4.753.849,75 €, a pagar la mayor parte en 2004 y 2005, fraccionadamente; figurando como fincas registrales nº 27143, 3401, 3402, 40.031, 5618, 3240 y 9660, con una superficie de 61.277,16 m², en el Registro de la Propiedad de Zaragoza, no en la escritura de venta, haciendo constar que "en la actualidad están libre de arrendamientos y ocupantes".

Como también se desprende de lo actuado en el expediente administrativo, con anterioridad a este procedimiento inspector de carácter limitado por la Dependencia de Gestión Tributaria, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003, que finalizó por resolución de 19 de marzo de 2007, en la que se reduce la deducción por reinversión, al entender que la reinversión hecha en una nave sita en el polígono de Malpica (Zaragoza), adquirida por 901.518 €, según escritura pública de 3.10.2003, no era válida a efectos de dicha deducción por no haberse afectado a la actividad de la empresa; quedando cuantificada en 20.640,32 €; quedando la liquidación provisional en una cuota a ingresar de 151.219,19 €

También en otro procedimiento de comprobación limitada, que concluyó por acuerdo de la Dependencia de Gestión, de fecha 17 de

mayo de 2007, se fija la deducción por reinversión procedente para el ejercicio 2004 en la cantidad de 30.960,48 €, cuantificándose la cuota diferencial a devolver por tal ejercicio en 36.148,31 €, que le fue devuelto a la entidad.

Ambas liquidaciones provisionales, fueron impugnadas ante el TEAR de Aragón, estando pendientes de resolución».

Tras reproducir el texto de los artículos 140.1 y 139.2 de la Ley General Tributaria de 2003, razona como sigue:

«La clave interpretativa del anterior precepto se encuentra en la expresión, "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".

Y la pregunta que se suscita es la de, si esa "novedad" en relación con los "hechos o circunstancias", se predica de la aparición de nuevos datos no hechos constar en la autoliquidación; o del ámbito de la propia actuación comprobadora de la Inspección, es decir, del nuevo análisis por parte del actuario de datos que, constando en la autoliquidación, no fueron tenidos en cuenta en una comprobación limitada anterior.

La Sala para ilustrar de una forma gráfica el método para abordar esta cuestión, se plantea el supuesto de comprobación de los "ingresos" de una sociedad declarados en su autoliquidación, y cuyas fuentes de obtención pueden ser de lo más variado (derivados de la actividad económica, ingresos financieros, etc.). Si la Administración inicia unas actuaciones de comprobación de carácter limitado con la finalidad de comprobar y determinar el importe de los "ingresos", y en dicha actuación parcial, por ejemplo, se ciñe a los ingresos "financieros", ¿puede o está facultada para que en una comprobación posterior, también de carácter limitado referida a la partida impositiva de "ingresos", regularice ese mismo concepto impositivo?

En un primer momento, teniendo en cuenta el hecho de que la totalidad de los datos sobre los "ingresos" ya estaban a disposición de la Administración tributaria, parece que no concurren "nuevos hechos o circunstancias" que se aprecien "ex novo" en unas actuaciones posteriores de carácter limitado, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo, no puede hablarse de "novedad", que haya resultado de su apreciación en actuación inspectora posterior.

En un segundo momento, se advierte que las "actuaciones" posteriores, no son distintas de las "realizadas y especificadas", pues ambas se refieren al concepto "ingresos", que es el concepto impositivo sobre el que ha de descansar el carácter limitado de las actuaciones inspectoras, y no dentro de esa "parcialidad", los diversos aspectos o nominaciones que la definen, pues se trataría como una especie de "parcialidad" de la "parcialidad".

Esta misma interpretación es la aplicable al presente supuesto, en el que el carácter limitado de las actuaciones viene referido a la "deducción por reinversión de beneficios extraordinarios" en su conjunto; este es el objeto de la actuación inspectora limitada, sin que el hecho de que la Inspección se haya centrado en un determinado elemento del inmovilizado, pueda suponer que la exclusión de dicha comprobación de la "deducción" aplicada por la entidad en relación con otros de los elementos que configuran el ajuste por esa "deducción", inicialmente no comprobados pero que estaban a disposición de la Inspección, permitiendo posteriores comprobaciones de la totalidad de la "deducción" sustentada en la existencia de otras transmisiones que no fueron comprobadas por la Inspección y que configuraban el referido concepto fiscal.

La Sala considera que dicha interpretación no puede sostenerse, primero, porque al ámbito de la "comprobación limitada" se ha de predicar del concepto impositivo al que se acota la comprobación inspectora, practicándose una "liquidación provisional" cuyos efectos se despliegan en la posterior, si así se produce, comprobación de carácter general, con la suerte de que el importe determinado por ese concepto es que debe figurar a cuenta, y valga la expresión, de la cuantificación de la liquidación general del impuesto. Por ello, no puede entenderse que el carácter limitado de la comprobación de la "deducción por reinversión" ampare la comprobación individualizada de cada uno de los elementos del inmovilizado, de forma que, comprobado uno, pueda comprobarse sucesivamente los otros, de forma que ese mismo concepto fiscal sea objeto de continuas regularizaciones con el argumento de que el carácter limitado de cada una de las actuaciones inspectoras, así lo permiten. Segundo, porque, como se ha declarado, no puede admitirse la comprobación limitada de un concepto impositivo que ha sido objeto, a su vez, de otra comprobación limitada, pues supondría acudir a un mecanismo de revisión no contemplado por la norma procedimental, y a extramuros del procedimiento de revisión. Y tercero, porque esa actuación atenta contra el principio de seguridad jurídica, al mantener en situación de inquietud tributaria al sujeto pasivo y pendiente de posibles comprobaciones limitadas en tropel hasta agotar la plenitud del elemento impositivo regularizado.

En este sentido, el art. 140.1, hay que interpretarlo como norma que establece el carácter "preclusivo" del procedimiento de comprobación limitada", pues lo que ordena es que, la Administración "no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado"».

De acuerdo con lo anterior, declara improcedente la regularización de los ejercicios 2003 y 2004 por el concepto de "deducción por reinversión de beneficios extraordinarios", «al haberse comprobado dicho concepto con anterioridad y finalizando con liquidaciones provisionales, resultando en una, una cuota a ingresar de 151.219,19 €; y en la otra, una cuota diferencial a devolver por 36.148,31 €, que efectivamente fue devuelta a la actora. En este sentido, este concepto ya no puede volverse a liquidar ni en una posterior comprobación de carácter parcial, ni en una de carácter general que se pudiera practicar por el resto de los demás conceptos impositivos no comprendidos en el ámbito de la comprobación limitada». En el fundamento jurídico tercero extiende la declaración de improcedencia al ejercicio 2005, «al derivar la regularización autoliquidada por la entidad de las transmisiones puestas de manifiesto en las autoliquidaciones anteriores».

SEGUNDO.- La Administración General del Estado preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito fechado el 11 de marzo de 2013, en el que invocó un único motivo de casación, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), en el que denuncia la infracción de los artículos 139 y 140 de la Ley General Tributaria de 2003, 36 *ter* de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre), y 42 del texto refundido de la Ley de dicho impuesto, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo).

(A) Señala que, en efecto, el obligado tributario fue en este caso objeto de un procedimiento de comprobación limitada relativo al impuesto

sobre sociedades de los periodos 2003 y 2004, regularizándose la deducción por reinversión, pero con referencia a la adquisición de una nave sita en el Polígono Malpica de Zaragoza, según escritura de 3 de octubre de 2003, regularización que fue objeto de impugnación en la vía económico-administrativa y posteriormente en la jurisdiccional. Por el contrario, el procedimiento de inspección limitada, posterior al de comprobación abreviada en la vía de gestión, se refería a otras transmisiones, concretamente las realizadas en escritura pública de 15 de abril de 2003 por ISABENA a favor de Construcciones Monrepos, S.A., y Pal.Red Urbana, S.L., y cuyo objeto fueron seis fincas y una casa derruida en Zaragoza.

Partiendo de los anterior hechos, la Administración recurrente considera posible y pertinente la inspección efectuada después del procedimiento de comprobación limitada, pues esta última se efectuó en vía de gestión, habiéndose producido hechos nuevos o circunstancias que resultaban de actuaciones distintas, «como se desprende de la actuación inspectora llevada a cabo, en la que se puso de manifiesto la venta efectuada el 15 de abril de 2003 de determinadas parcelas, con cobro aplazado y determinada deducción de la cuota». Entiende que el motivo de la regularización de la Inspección fue distinto al de la comprobación abreviada, estimándose que los elementos patrimoniales transmitidos no formaban parte del inmovilizado material sino que pertenecían a las existencias.

Señala que la circunstancia de que no pueda efectuarse una nueva regularización en relación con el objeto comprobado no supone que no quepa llevar a cabo una posterior inspección en base a nuevos hechos o circunstancias, dados los términos del artículo 140 de la Ley General Tributaria de 2003, que en absoluto veda con carácter general tal posibilidad. Sostiene que la interpretación que defiende no supone implantar un mecanismo de revisión no contemplado o diversas revisiones sucesivas, pues la Ley General Tributaria separa claramente las actuaciones y

procedimientos de gestión tributaria (capítulo III; artículos 117 y siguientes) de las actuaciones y procedimientos de inspección (capítulo IV; artículos 141 y siguientes), sin que nada impida que «después de una comprobación limitada, que lo es tanto respecto a los medios que tiene la Administración tributaria como en relación a la forma de practicarla, la Inspección de los Tributos, sin contradicción con lo anterior y en base a nuevos hechos y circunstancias, lleve a cabo un procedimiento para regularizar el pago del tributo, siempre que no haya existido prescripción».

Se opone expresamente a la conclusión alcanzada en relación con el ejercicio 2005, pues ninguna razón legal abona que respecto del mismo, con relación al cual no hubo procedimiento abreviado en vía de gestión, se aplique el mismo criterio que respecto de los ejercicios anteriores. «En el ejercicio 2005 al no existir comprobación limitada, es claro que la Inspección de los Tributos podía actuar como lo hizo».

(B) Una vez que llega a la anterior conclusión, la Administración recurrente recuerda que la cuestión suscitada se refiere a si el precio obtenido por la venta de varias fincas realizada el 15 de abril de 2003 ha de ser considerado como un beneficio extraordinario, por tener dichas fincas la condición de inmovilizado, procediendo aplicar la deducción prevista para los supuestos de reinversión de beneficios extraordinarios, o si, como ella sostiene, no ha lugar a la deducción por tratarse de existencias.

Recuerda que el objeto social de ISABENA es el propio del sector inmobiliario (adquisición, construcción, mejora, transformación, urbanización, venta y explotación de fincas rústicas y urbanas, así como su administración y arrendamiento no financiero), estando dada de alta en el impuesto sobre actividades económicas en el epígrafe de promoción inmobiliaria de edificaciones y terrenos. Pues bien, en su opinión ninguno de los documentos

existentes acredita la afectación de las fincas transmitidas a la actividad ordinaria de la entidad:

(a) En relación con el primero, porque se trata de un contrato privado de arrendamiento entre Vía Augusta, S.A., y la comunidad de bienes Ramón Pascual y Hermanos, celebrado el 1 de octubre de 1993, que no puede tener efectos frente a la Hacienda Pública a tenor del artículo 1227 del Código civil, al no concurrir las circunstancias previstas en el mismo. Antes al contrario, el resto de la documental aportada asevera la no existencia del arrendamiento, pues en la escritura pública de escisión de Vía Augusta, S.A., consta expresamente que las fincas atribuidas a ISABENA estaban libres de cargas, todo ello sin olvidar la vinculación existente entre las entidades implicadas, pues los socios mayoritarios de las dos sociedades citadas en último lugar son los padres de los comuneros de la comunidad de bienes arrendataria, comuneros que, a su vez, poseen participaciones en las indicadas sociedades.

(b) El segundo documento aportado es también un contrato privado, en este caso de aparcería, entre ISABENA y la misma comunidad de bienes, cuya realidad no discute la Administración recurrente; sin embargo, se opone a que se considere inmovilizado a la finca objeto de contrato, ya que los importes percibidos por ISABENA como contraprestación fueron de tan escasa entidad (280,91 euros en el ejercicio 2000 y 301,64 euros en los ejercicios 2001, 2002 y 2003) que no permiten otorgar esa calificación, según señalan la Inspección de los Tributos y el Tribunal Económico-Administrativo Central.

(c) Por último, el tercer contrato de arrendamiento suscrito por Vía Augusta, S.A., de fecha 20 de enero de 1997, no permite considerar las fincas enajenadas como inmovilizado, pues cuando se produjo la venta el 15 de abril de 2003 no se redujo la renta arrendaticia, lo que demuestra que las

fincas enajenadas no formaban parte del arrendamiento, sin que sean admisibles las alegaciones de ISABENA de que esa no disminución se debió a que las compradoras cedieron gratuitamente el uso de una nave y de una parcela a la arrendataria para el uso de camiones, pues a fin de acreditar tal circunstancia se aportó un contrato privado de 15 de abril de 2003, en el que las fincas aparecen sin identificación registral. En relación con el acta notarial de 4 de noviembre de 2008, con diversas fotos aéreas en las que puede apreciarse la actividad de parking y de depósito, dice el abogado del Estado que nada acredita, siendo lo importante determinar la afección de las fincas al arrendamiento en el momento de la transmisión, año 2003, y no cuatro años después. Por lo demás, afirma que de las descripciones del acta notarial puede deducirse que no se trata de las parcelas catastrales 535, 537, 628 y 747, próximas al área de servicio arrendada, sino de una zona mucho más alejada y no incluida, en consecuencia, en el ámbito de aplicación del contrato.

Concluye que, del análisis de las circunstancias del caso, los terrenos enajenados no sirvieron de manera duradera a la actividad de la sociedad y por ello tenían la consideración de existencias.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, desestime el recurso contencioso-administrativo, confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central.

TERCERO.- La Sección Primera de esta Sala, en auto de 27 de junio de 2013, resolvió rechazar *in limine litis* (en el umbral del proceso) el recurso en relación con las liquidaciones del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2003 y 2004, declarando la firmeza de la sentencia impugnada respecto de las mismas, y admitirlo en lo que atañe a la liquidación del mencionado tributo del año 2005, con remisión de las actuaciones a esta Sección Segunda.

CUARTO.- ISABENA se opuso al recurso en escrito registrado el 21 de noviembre de 2013.

(A) Cuenta que fue objeto de dos procedimientos de comprobación limitada relativos al impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2003 y 2004, en los que se regularizó la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en cada uno de esos ejercicios, siendo con posterioridad objeto de un procedimiento de inspección limitada relativo al mismo concepto, ejercicios 2003, 2004 y 2005, en el que también se regularizó la reinversión de beneficios extraordinarios. Señala que en ambos procedimientos, de comprobación e inspección, el objeto era el mismo, esto es, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, habiéndose infringido el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003 porque la Administración no descubrió nuevos hechos o circunstancias en relación con la comprobación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que justificase la nueva regularización sufrida en relación con el mismo objeto tributario, pues en ambos procedimientos la Administración dispuso de toda la información relativa a la deducción, tal y como, además, lo recoge la Audiencia Nacional en la sentencia objeto del presente recurso de casación.

Siendo así, estima improcedente la inspección de carácter limitado de la que derivan las liquidaciones tributarias que la Sala de instancia anula. Subraya que, en realidad, la Administración persigue con su recurso la revisión de los hechos y de las pruebas ya analizados por la Audiencia Nacional, pretensión que no cabe en casación.

En lo que a la regularización del impuesto sobre sociedades de 2005 se refiere, entiende, al igual que la Sala de instancia, que la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada en dicha autoliquidación

deriva de la transmisión de elementos patrimoniales realizada y declarada en los ejercicios 2003 y 2004, por lo que tampoco cabe regular dicho concepto en tal ejercicio. Si en estos ejercicios, los elementos patrimoniales transmitidos (que fueron debidamente declarados e incluidos en las autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades de dichos periodos impositivos y que, en consecuencia, generaron el derecho a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios) no fueron analizados por la Administración en los procedimientos de comprobación limitada incoados al efecto (a pesar de ser el objeto de la comprobación, precisamente, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), no cabe iniciar un procedimiento inspector respecto de la autoliquidación del ejercicio 2005 para comprobar los citados elementos patrimoniales transmitidos, cuya deducción por reinversión de beneficios extraordinarios se aplica en la declaración del ejercicio 2005. Considera que, de admitir dicha consecuencia, se estaría vulnerando el principio de seguridad jurídica y se colocaría a la Administración tributaria en una situación de privilegio frente al contribuyente, al poder comprobar la legalidad de un objeto varias veces por distintos procedimientos, opción que no contempla nuestro ordenamiento jurídico y que expresamente proscribire en el artículo 140 ya citado.

(B) Con carácter subsidiario, sostiene que las fincas que transmitió el 15 de abril de 2003 formaban parte de su inmovilizado, por lo que las rentas extraordinarias generadas por su enajenación podían beneficiarse de la corrección por depreciación monetaria y de la deducción por reinversión establecidas en los artículos 15.10.a) y 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado en el año 2004.

(a) Reconoce que el primero de los contratos, el de arrendamiento celebrado entre Vía Augusta, S.A., y la comunidad de bienes Ramón Pascual y Hermanos, es un contrato privado, pero no por ello deja de ser real, cuya fehaciencia puede ser acreditada por cualquiera de los medios de prueba

admitidos en derecho. No cabe, por lo tanto, como hace el abogado del Estado, presumirlo inexistente. Añade que, en ningún caso, el hecho de que un contrato se celebre entre partes vinculadas hace que sea especialmente exigible la prueba de la realidad del mismo.

(b) Respecto del objeto del segundo contrato, defiende el carácter de inmovilizado de las fincas cedidas, con independencia de la cuantía percibida en concepto de arrendamiento, pues la realidad es que estuvieron afectados de forma duradera a la actividad de la empresa, siendo de destacar que el contrato se prolongó durante diez años. Se opone a que se niegue la consideración de inmovilizado a un bien cuyo uso es nimio o insignificante (criterio sostenido por el abogado del Estado), que considera erróneo, equivocado y no ajustado a derecho, y que carece de sustento legal, además de no derivarse de las consultas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ni de la doctrina de la Dirección General de Tributos.

(c) En lo que se refiere al tercer contrato reitera que, si bien es cierto que el importe de la renta no sufrió reducción alguna, se debió a un acuerdo expreso entre las partes, por el que las compradoras le cedieron el uso de algunas de las fincas adquiridas de forma gratuita, a cuyo efecto aportó un contrato de comodato. Finalmente, en cuanto al acta notarial y a las fotografías aéreas a las que hace alusión el abogado del Estado, insiste en que acreditan que tras la transmisión de las fincas se continuaron desarrollando las actividades de parking y depósito.

QUINTO.- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 5 de diciembre de 2013, fijándose al efecto el día 17 de septiembre de 2014, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La Administración General del Estado combate la sentencia dictada el 5 de noviembre de 2012 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que, acogiendo en su integridad el recurso 72/10, anuló la resolución aprobada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 20 de enero de 2010. Esta decisión administrativa de revisión había desestimado las reclamaciones 2640/09 y 2656/09, respectivamente interpuestas frente a sendos acuerdos adoptados el 20 de abril de 2009 por la Dependencia Regional de Inspección de Zaragoza, uno liquidando el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2003 a 2005, con una deuda tributaria de 842.660,43 euros, y el otro imponiendo una sanción de 362.043,96 euros.

La Sala de instancia estimó la demanda, en síntesis, porque (véanse los pasajes de su decisión reproducidos en el primer antecedente de esta sentencia), habiendo sido comprobadas en un procedimiento limitado las deducciones por reinversión de los beneficios extraordinarios aplicadas por la compañía demandante (ISABENA) en las autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2003 y 2004, con la consiguiente aprobación de las correspondientes liquidaciones provisionales, no podía con posterioridad la misma operación ser objeto del procedimiento de inspección limitada en el que se adoptaron las liquidaciones y la sanción ratificadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central, al no basarse este procedimiento en el descubrimiento de nuevos hechos o circunstancias que resultasen de actuaciones distintas de las realizadas en el anterior de comprobación. Con ello, -entienden los jueces *a quo*-, la Administración infringió el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003. Extienden su

pronunciamiento anulatorio a la liquidación del ejercicio 2005 resultante del procedimiento de inspección, por ser consecuencia de las practicadas en el mismo para los años 2003 y 2004.

La Administración se alza en casación frente al anterior pronunciamiento, esgrimiendo un único motivo de casación, en el que denuncia la infracción del mencionado precepto legal y del artículo 139 de la propia Ley General Tributaria [también sostiene que se han vulnerado los artículos 36 *ter* de la Ley 43/1995 y 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 2004, pero, en realidad, no son preceptos que haya podido infringir la Sala de instancia por la sencilla razón de que no los ha aplicado; el abogado del Estado invoca estas normas para sustentar su tesis, dando por supuesto el éxito de su pretensión casacional, de que no procedía la toma en consideración de las ventajas fiscales disciplinadas en dichos preceptos al no afectar la operación en que se obtuvieron los beneficios extraordinarios a bienes que reunieran la condición de inmovilizado, por no estar afectos con carácter permanente al giro empresarial].

Sostiene en ese solitario motivo que la comprobación limitada de los ejercicios 2003 y 2004 se refería a negocios distintos del posterior procedimiento de inspección limitada, que también se extendió al año 2005, habiéndose producido, por tanto, hechos nuevos o circunstancias que resultaban de actuaciones diferentes, circunstancia que, a la luz del repetido artículo 140.1, hacía posible la nueva actuación inspectora.

Antes de seguir adelante, resulta necesario dejar constancia de que nuestro enjuiciamiento ha de quedar limitado a la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2005, pues respecto de los años 2003 y 2004 el pronunciamiento jurisdiccional impugnado ha sido declarado firme, por razón de la cuantía de la respectiva liquidación, en el auto adoptado por la

Sección Primera de esta Sala el 27 de junio de 2013. Esta precisión, que acota el alcance de nuestra decisión, no restringe, sin embargo, el ámbito de nuestro razonamiento, pues el análisis del ejercicio 2005 tiene que responder a los mismos parámetros que el que se realizaría respecto de los periodos 2003 y 2004, de los que no es más que un corolario, una consecuencia ineluctable. En otras palabras, si llegamos a la conclusión de que la inspección limitada de los ejercicios 2003 y 2004 resultaba improcedente por no ser resultado del descubrimiento de nuevos hechos o circunstancia en relación con el objeto de la anterior comprobación, que quedó restringida a la misma operación, habremos de inferir también la improcedencia de la liquidación relativa al impuesto sobre sociedades de 2005, que no es sino consecuencia de la regularización llevada a cabo por vía de inspección después de haber sido examinada la operación en el anterior procedimiento de comprobación limitada.

SEGUNDO.- Hechas las anteriores precisiones, y antes de abordar su análisis, la queja articulada por la Administración General del Estado ha de ser desbrozada para aligerarla de aquellas alegaciones que tienen manifiestas reminiscencias fácticas.

La Audiencia Nacional deja claro en el segundo fundamento jurídico de su sentencia que «los elementos tributarios regularizados [en el procedimiento de inspección] correspondientes a los ejercicios 2003 y 2004 ya habían sido previamente comprobados por la Administración tributaria en los procedimientos de comprobación de dichos ejercicios». Sin embargo, el abogado del Estado, al iniciar el motivo de casación, sostiene que «el procedimiento de inspección limitada, posterior al de comprobación abreviada en vía de gestión, se refiere a otras transmisiones» y añade más adelante que «el motivo de la regularización de la Inspección fue distinto al de la comprobación abreviada».

Con ello, está poniendo en cuestión la conclusión fáctica alcanzada por los jueces de la instancia, cuestionamiento improcedente en la medida en que ataca la fijación de los hechos realizada en la sentencia de forma inadecuada. Se ha de recordar, una vez más, que la apreciación de las pruebas llevada a cabo por el Tribunal *a quo* únicamente puede acceder a la casación si, por el cauce de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley reguladora de esta jurisdicción, se denuncia, lo que aquí no ha sucedido, la infracción de los preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas o si la llevada a cabo resulta contraria a la razón e ilógica, conduciendo a resultados inverosímiles y evidenciando un ejercicio arbitrario del poder jurisdiccional, vulnerador del artículo 9.3 de la Constitución [véanse las sentencias de 17 de noviembre de 2008 (casación 5707/07, FJ 2º), 24 de noviembre de 2008 (casación 3394/05, FJ 1º), 16 de febrero de 2009 (casación 6092/05, FJ 4º), 8 de febrero de 2010 (casación 6411/2004, FJ 4º), 21 de marzo de 2011 (casación 557/07, FJ 2º), 6 de junio de 2011 (casación 139/08, FJ 1º), 4 de julio de 2011 (casación 2697/07, FJ 3º), 31 de octubre de 2011 (casación 4158/09, FJ 2º), 3 de diciembre de 2012 (casación 185/11, FJ 3º), 20 de diciembre de 2013 (casación 1537/10, FJ 2º) y 17 de febrero de 2014 (casación 3715/11, FJ 3º), entre otras muchas].

Por lo tanto, nuestro análisis ha de partir del presupuesto de que los negocios jurídicos objeto de comprobación limitada en vía de gestión, cuya actuación desembocó en las liquidaciones provisionales del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2003 y 2004, fueron los mismos en los que se centró el posterior procedimiento de inspección, que concluyó con la aprobación de las liquidaciones y de la sanción anuladas en la sentencia recurrida [lo que, por lo demás, se deduce con toda nitidez del relato de hechos que hace el Tribunal Económico-Administrativo Central en el primer antecedente de su resolución; la confusión del abogado del Estado tal vez se explique porque, mientras en el procedimiento inspector se analizó el carácter de las fincas cuya enajenación dio lugar al beneficio extraordinario

(inmovilizado o existencias), el procedimiento de comprobación limitada atendió a la naturaleza del bien en el que se materializó la reinversión].

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

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

La comprobación limitada, disciplinada en los artículos 136 a 140 de la Ley General Tributaria, es una modalidad de los procedimientos de gestión tributaria [artículo 123.1.e)], para la realización de una de las funciones propias de la misma [artículo 117.1.h)]. Su objetivo radica en comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria (artículo 136.1), mediante **(i)** el examen de los datos que hayan sido consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones o en los justificantes presentados o que se requieran al efecto, o que estén en poder de la Administración tributaria y pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de

elementos de la misma no declarados o distintos de los declarados; **(ii)** el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial (excepto la contabilidad mercantil), así como de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos; y **(iii)** requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentran obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes (artículo 136.2).

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

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

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

Y, en efecto, como los propias jueces *a quo* subrayan, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (artículo 9.3) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero

analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos.

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

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

Las anteriores reflexiones conducen a la desestimación de este recurso y a la confirmación de la sentencia impugnada, sin que resulte, por

ello, menester dilucidar si era procedente la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, cuestión a la que la Administración recurrente dedica la segunda parte de su único motivo de casación y a la que, con carácter subsidiario, se opone ISABENA en su escrito de oposición.

CUARTO.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley de esta jurisdicción, procede imponer las costas a la Administración recurrente, si bien, haciendo uso de la facultad que nos torga el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de ocho mil euros.

FALLAMOS

No ha lugar al recurso de casación 4336/12, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 5 de noviembre de 2012 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 72/10, que confirmamos, imponiendo las costas a la Administración recurrente, con el límite señalado en el último fundamento jurídico.

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

Rafael Fernández Montalvo

Manuel Vicente Garzón Herrero

Emilio Frías Ponce

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

José Antonio Montero Fernández

Manuel Martín Timón

Juan Gonzalo Martínez Micó

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. **Joaquín Huelin Martínez de Velasco**, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.