



Roj: **SAN 3391/2021 - ECLI:ES:AN:2021:3391**

Id Cendoj: **28079230022021100493**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **03/06/2021**

Nº de Recurso: **1127/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0001127 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06675/2017

Demandante: PROYECTO BENI 003, S.L.

Procurador: NURIA MUNAR SERRANO

Letrado: VICENTE NOGUEROLÉS GONZÁLEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

SENTENCIA Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^ª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a tres de junio de dos mil veintiuno.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 1127/2017, seguido a instancia de la entidad PROYECTO BENI 003, S.L., que comparece representada por la Procuradora D.^ª Nuria Munar Serrano y asistida por el Letrado D. Vicente Noguerolés González contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de septiembre de 2017 (R.G.: 5308/2016); siendo la Administración representada y defendida por la Abogacía del Estado. La cuantía ha sido fijada en 797.619 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO.- Proyecto Beni 003, S.L. interpuso, con fecha 27 de noviembre de 2017, el presente recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de septiembre de 2017, por la que se desestima el recurso de alzada formulado contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, de 26 de abril de 2016, que a su vez acuerda (i) desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el Acuerdo de liquidación de fecha 3 de junio de 2014 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009 y (ii) declarar inadmisibles las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra el Acuerdo sancionador correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009.

SEGUNDO.- Admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, el mismo fue entregado a la parte actora para que formalizara la demanda.

TERCERO.- En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 7 de mayo de 2018.

CUARTO.- De la demanda se dio traslado a la Abogacía del Estado que, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la misma mediante escrito presentado el 19 de junio de 2018.

QUINTO.- Concluido el proceso, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 5 de mayo de 2021 como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

SEXTO.- Por Providencia de 5 de mayo de 2021 se acordó el cambio de Ponente para la resolución del presente recurso.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Objeto del recurso y cuestiones litigiosas

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de septiembre de 2017, por la que se desestima el recurso de alzada formulado contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, de 26 de abril de 2016, que a su vez acuerda (i) desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el Acuerdo de liquidación de fecha 3 de junio de 2014 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009 y (ii) declarar inadmisibles las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra el Acuerdo sancionador correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009.

Las cuestiones litigiosas que se suscitan en el presente recurso contencioso-administrativo son las siguientes:

- (i) Efecto preclusivo derivado del procedimiento de comprobación limitada seguido previamente con el contribuyente.
- (ii) Vulneración de la prohibición de la doble imposición.
- (iii) Recalificación de una renta sin acreditación alguna de la procedencia de esta operación y vulneración del principio de carga de la prueba.

Hechos del litigio

SEGUNDO.- Constituyen hechos relevantes para resolver el litigio, a tenor de las alegaciones de las partes y de los medios de prueba que constan en autos, los siguientes:

1. El 15 de marzo de 2011 los órganos de gestión tributaria notificaron al contribuyente un requerimiento, referido al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009, a los efectos de contrastar los datos declarados en concepto de ingresos financieros con los datos y antecedentes que obraban en poder de la Administración obtenidos a partir de las declaraciones informativas efectuadas por terceros.
2. El 20 de julio de 2011 se notificó al contribuyente un Acuerdo en el que se ponía de manifiesto que no procedía practicar regularización alguna.
3. Con fecha 14 de junio de 2013 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia inició actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de la entidad recurrente, con carácter parcial, relativas, entre otros, al concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 y 2009. Las actuaciones se limitaban a comprobar " las rentas percibidas de la cuenta del banco de Valencia nº 0093-0730-14-0001229594-, titularidad de Portal de Denia, S.L."



4. El 19 de enero de 2014 se notificó a la recurrente que las actuaciones de carácter parcial respecto al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008 pasaban a tener carácter general y además se extendían al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 teniendo también alcance general.

5. El 11 de marzo de 2014 concluyeron las actuaciones de comprobación e investigación anteriores con la incoación al contribuyente del Acta de disconformidad (A02) número 72347390 por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009, emitiéndose en igual fecha informe ampliatorio.

6. Al haber solicitado el contribuyente la incorporación de la documentación referente a un procedimiento de comprobación limitada anterior, el 2 de mayo de 2014 el Inspector Regional Adjunto dictó Acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el Acta, que fue notificado al contribuyente el 6 de mayo de 2014.

7. El 3 de junio de 2014 el Inspector Regional Adjunto dictó Acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009, que fue notificado al contribuyente el 9 de junio de 2014, con el siguiente desglose:

Ejercicios 2008/2009

Cuota tributaria 797.619 euros

Intereses de demora 153.732,86 euros

Deuda tributaria 951.351,86 euros

8. Los datos declarados por el contribuyente se modificaron al no admitirse por la Administración tributaria la deducción por doble imposición de dividendos declarada en el ejercicio 2009, ni la aplicada en el 2009 por importe de 797.619 euros, ni la pendiente de aplicar en ejercicios futuros por importe de 5.488,51 euros.

9. Instruido expediente sancionador como consecuencia de los hechos que dieron lugar a la incoación del acta, concluyó con Acuerdo en el que se entendían cometidas en el ejercicio 2009 las infracciones tipificadas en los artículos 191.1 y 195.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), imponiéndose sanción por importe de 600.958,51 euros.

10. Contra los referidos Acuerdos la entidad interpuso reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia que, mediante Resolución de 26 de abril de 2016, acordó: (i) desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el Acuerdo de liquidación de fecha 3 de junio de 2014 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009 y (ii) declarar inadmisibles las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra el Acuerdo sancionador correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009.

11. Disconforme con la anterior resolución, la entidad interpuso recurso de alzada contra la misma ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, recurso que fue desestimado por la Resolución de 11 de septiembre de 2017 que constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

12. Contra la inadmisibilidad declarada respecto del Acuerdo sancionador, la entidad promovió recurso de anulación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, que fue estimado por Resolución de 23 de mayo de 2017, acordando la anulación de la Resolución de 26 de abril de 2016 exclusivamente en la parte correspondiente al Acuerdo citado y que se procediera a dictar otra resolución en la que se resolviera exclusivamente sobre la adecuación a Derecho del mismo.

Sobre el efecto preclusivo derivado del procedimiento de comprobación limitada seguido previamente con el contribuyente

TERCERO.- En el examen del primer motivo impugnatorio vamos a distinguir los siguientes puntos, que se expondrán en los siguientes fundamentos jurídicos:

(i) Posición de las partes.

(ii) La decisión de la cuestión litigiosa en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de septiembre de 2017.

(iii) Normativa y jurisprudencia de aplicación.

(iv) La decisión de la Sala.

Posición de las partes

CUARTO.- A su vez, en este punto, vamos a distinguir entre:

(i) La recurrente



Invoca la demanda, a este respecto, el contenido del art. 140 de la LGT para señalar que, tras el inicio de un procedimiento de comprobación limitada en 2011, referido al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 a fin de contrastar los datos declarados en concepto de ingresos financieros con los datos y antecedentes que obraban en poder de la Administración obtenidos a partir de las declaraciones informativas efectuadas por terceros, el mismo concluyó por medio de un Acuerdo, que se le notificó el 20 de julio de 2011, en el que se ponía de manifiesto que no procedía practicar regularización alguna de la situación tributaria del contribuyente.

Afirma la recurrente que no se ha justificado por la Administración que se haya descubierto un nuevo hecho o una nueva circunstancia y, por tanto, conforme al art. 140 de la LGT no procedía practicar una nueva regularización.

Niega la demandante que la comprobación limitada se refiriera a cuestiones distintas pues, como puede observarse en el requerimiento efectuado por el que se dio comienzo a aquella, se indicaba que el objeto de dichas actuaciones eran precisamente los ingresos financieros declarados en dicho ejercicio. Toda la inspección realizada posteriormente en el año 2014, añade la demanda, se refiere exclusivamente al ingreso financiero por importe de 2.697.196,94 euros, que ya había sido objeto de comprobación por parte de la Administración tributaria.

Tampoco resulta admisible, a juicio de la recurrente, que se aduzca por la Administración que la comprobación del año 2011 se limitaba a un mero cotejo de importes por cuanto en dicho procedimiento se aportó diversa información contable, financiera y mercantil, que sin duda sirvió a la Administración para comprobar la corrección de la calificación como dividendos del ingreso recibido y la procedencia de la deducción por doble imposición de dividendos.

Toda esa documentación (justificantes de los ingresos financieros, certificado de dividendos de la entidad pagadora, balance, escrituras y contratos) se aportó al procedimiento de comprobación limitada, que concluyó con el resultado antes expuesto.

No se ha justificado por la Administración que haya habido hechos nuevos o nuevas circunstancias que permitan iniciar nuevas actuaciones para volver a incidir sobre el mismo concepto impositivo y el mismo ejercicio fiscal.

Concluye la recurrente que se ha infringido lo dispuesto en el art. 140 de la LGT y se ha vulnerado el principio de que nadie puede ir contra sus propios actos, el principio de protección de la confianza legítima, el principio de seguridad jurídica y el de buena fe.

Trasladando lo anterior al presente caso afirma la recurrente que la esperanza depositada en la resolución por la que concluyó el procedimiento de comprobación limitada, con el resultado antes expuesto, no puede verse frustrada sin justificación, invocando al efecto las sentencias del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2015 (recurso nº 1397/2014), de 22 de septiembre de 2015 (recurso nº 4336/2012) y de 18 de enero de 2017 (recurso nº 388/2016) y distintas sentencias dictadas por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

(ii) La Administración demandada

La Administración se opone al anterior motivo de impugnación afirmando que, en el acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación limitada, se fijó el siguiente ámbito: "*Contrastar los datos declarados en concepto de ingresos financieros con los datos y antecedentes que obran en poder de la Administración obtenidos a partir de las declaraciones informativas efectuadas por terceros*".

En consecuencia, ni cabía traspasar dicho ámbito, ni era posible regularizar otra cosa que quedase fuera de la mera concordancia o no entre los ingresos financieros declarados por el interesado y los declarados por terceros. Cualquier exceso de examen o regularización sobre dicho ámbito sería incorrecto y podría ser objeto de recurso.

A su vez, añade, en el procedimiento de comprobación limitada rige el artículo 136 de la LGT, que establece una clara limitación de la información que puede solicitarse en el mismo. Y así se observa que en el acuerdo de inicio del procedimiento se solicitó una relación de ingresos financieros, y una justificación documental de los importes, indicando expresamente que se excluía cualquier información de contabilidad.

Por tanto, en el procedimiento de comprobación efectuado, ni era posible recalificar los ingresos, puesto que su ámbito se ciñe a contrastar cuantías, ni menos aún era posible entrar a examinar supuestos aplicación impropia de deducciones por doble imposición de dividendos, puesto que dicho ámbito lo impedía y, además, habría sido preciso disponer de documentación contable, que estaba expresamente excluida de comprobación por la norma y por el texto del propio acuerdo de inicio.



Si la resolución del procedimiento de comprobación hubiese calificado ingresos, y hubiese eliminado deducciones por doble imposición, habría incurrido en infracción puesto que habría incumplido el ámbito que fijó el acuerdo de inicio, además de que no podría haberlo efectuado sin utilizar medios de investigación propios de un procedimiento inspector, lo cual hubiese supuesto una segunda causa de infracción.

En consecuencia, afirma la Administración demandada, no es correcto sostener que el procedimiento inspector repetía al previo de comprobación, que versaba sobre idéntica regularización, y que no añadía novedades. Si el procedimiento inspector fuese mera reiteración del procedimiento de comprobación limitada, no tendría sentido los argumentos sobre pruebas que efectúa la demanda en su fundamento séptimo.

Por tanto, no concurriendo los impedimentos que establece el artículo 140 de la LGT, sí era procedente el procedimiento inspector posterior y la liquidación no ha infringido dicho precepto.

La decisión de la cuestión litigiosa en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de septiembre de 2017

QUINTO.- La resolución impugnada aborda la alegación correspondiente del recurso de alzada en el fundamento jurídico tercero, pronunciándose en los siguientes términos:

"La siguiente cuestión planteada se centra en determinar si cabe otorgar a las actuaciones realizadas por los Órganos de Gestión respecto al IS del ejercicio 2009 el efecto preclusivo que recoge el artículo 140 de la Ley 58/2003, General Tributaria .

Alega que en el ejercicio 2011 la Administración ya comprobó el ingreso financiero declarado en el ejercicio 2009 y en esas actuaciones no se observó anomalía alguna en la declaración como dividendo a cuenta del ingreso financiero obtenido.

En relación con esta cuestión, el artículo 140 de la Ley 58/2003, General Tributaria , regula los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada, señalando en su apartado 1 lo siguiente:

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

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

De conformidad con lo expuesto, podemos concluir que solo podrá afirmarse el efecto preclusivo de las actuaciones de comprobación limitada llevadas a cabo por la Dependencia de Gestión Tributaria, tal y como pretende la entidad reclamante, si se cumplen las previsiones del artículo 140 antes reproducido para que pueda darse el mismo, y que son:

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

b) Que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

En el caso que aquí nos ocupa, la comprobación previamente realizada respecto al ejercicio 2009 se limitó, según consta en el requerimiento por el que se inicia el procedimiento de comprobación limitada, a:

"El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto:



- Contrastar los datos declarados en concepto de ingresos financieros con los datos y antecedentes que obran en poder de la Administración obtenidos a partir de las declaraciones informativas efectuadas por terceros".

Para ello requería la aportación de la siguiente documentación:

"Aportación de documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permita justificar los ingresos financieros consignados en la declaración. En particular, se solicita una relación de tales ingresos en la que se recoja la identificación de la persona que los abona, importes brutos, retenciones practicadas y la causa u origen de los mismos..."

El procedimiento de comprobación limitada finaliza con la notificación del acuerdo de liquidación provisional en el que se concluye que no procede practicar liquidación provisional, en el mismo se dice que:

"Como resultado de la comprobación limitada realizada en relación con la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2009, y habiendo quedado aclaradas las incidencias que dieron lugar a este procedimiento, esta oficina le comunica que conforme a la normativa vigente no procede regularizar la situación tributaria".

Por tanto, la comprobación realizada por los Órganos de Gestión se limitaba a comprobar, simplemente, si la cuantía de los ingresos financieros declarados por la reclamante y la identidad de sus pagadores coincidían con los datos obrantes en poder de la Administración tributaria. La comprobación realizada se limitaba a un mero cotejo de los importes consignados por el obligado tributario en la declaración presentada. Es en el curso de la comprobación inspectora realizada posteriormente cuando, tal y como señala el acuerdo de liquidación impugnado, del examen de la documentación contable resulta la regularización practicada en base a la documentación aportada (libros contables y facturas), documentación que no había sido aportada en el seno de la comprobación limitada por recaer fuera del alcance de la comprobación que se estaba llenando en ese momento. Además, en la presente comprobación la inspección analiza la contabilidad de la entidad Proyecto Beni 003 SL y también de la entidad en la que se originaron los rendimientos, así como los movimientos de las cuentas bancarias de ambas entidades, y ha efectuado requerimientos de información a terceros.

En consecuencia se desestiman las alegaciones de la reclamante en este punto".

Normativa y jurisprudencia de aplicación

SEXTO.- El art. 140 de la LGT establece:

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

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

Entre los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo que han interpretado la citada disposición legal vamos a citar la sentencia de 4 de marzo de 2021 (recurso nº 3906/2019), que se pronuncia en los siguientes términos:

"TERCERO.- Doctrina jurisprudencial de la Sala sobre la interpretación del artículo 140.1 LGT .

Hemos dicho, entre otras, en la sentencia de 26 de noviembre de 2020 número 1612/2020, recaída en el recurso núm. 1072/2019 lo siguiente:

"SEGUNDO.-

1. Para resolver la cuestión casacional objetiva planteada en el auto de admisión, debemos traer a colación el artículo 140 LGT , que dispone lo siguiente:

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

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



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

2. Resulta interesante recordar lo que declaramos en la sentencia de 22 de septiembre de 2014 (RCA 4336/2012), en relación con la interpretación del art. 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que aparece incluido dentro de la regulación del procedimiento de comprobación limitada, sentencia que confirmaba la imposibilidad de la Inspección de regularizar elementos tributarios que ya habían sido previamente comprobados por la Administración Tributaria.

Dicha sentencia estableció la siguiente doctrina:

"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 es "los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria" y el medio es el "examen de los datos" consignados por los obligados o a disposición de la Administración. Siendo así, lleva toda la razón la Sala de instancia cuando, en el segundo fundamento jurídico de su sentencia (antepenúltimo párrafo), afirma que el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional".

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



para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos.

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".

Esta doctrina se ha visto ratificada y confirmada por sentencias posteriores, entre otras, de 12 de marzo de 2015 (RCA 696/2014), que sostiene:

"Esta interpretación además concuerda con la actual regulación del procedimiento de comprobación limitada, que contempla los artículos 137 y siguientes de la Ley General Tributaria, cuyo art. 140.1 veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria o elementos de la misma e idéntico ámbito temporal salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución.

(...) En definitiva, hay que entender que la intervención de la Inspección en casos como el litigioso sólo es posible antes de la resolución expresa, si se inicia un procedimiento de comprobación de efectos de la práctica de la liquidación definitiva, pero no una vez emitida por el órgano de gestión". (FJ 3º)

Y también en la sentencia 3 de febrero de 2016 (RCA 4140/2014), que avala la fundamentación de la sentencia recurrida y veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, de tal manera, que no se puede admitir que la Administración utilice la vía de la liquidación definitiva para modificar la provisional en extremos estrictamente jurídicos y derivados de hechos ya conocidos al dictarse la liquidación provisional.

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

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

En definitiva, se "veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, de tal manera, que no se puede admitir, que la Administración utilice la vía de la liquidación definitiva para modificar la provisional en extremos estrictamente jurídicos y derivados de hechos ya conocidos al dictarse la liquidación provisional".



3. La aplicación de la doctrina expuesta al caso que se enjuicia nos ha de llevar a concluir la vulneración del 140.1 LGT examinado.

Ya se ha expuesto que se iniciaron unas actuaciones de comprobación limitada, junio de 2011, por el Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"] (ejercicio 2010, cuarto trimestre), en las que se requirió al comprobado la aportación de libros registros de facturas expedidas, recibidas y de bienes de inversión, con el objeto de constatar si los datos que figuraban en tales libros coincidían o no con los que figuraban en la autoliquidación, así como para comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos solicitados a la vista de dichos libros.

El alcance de la comprobación era el siguiente:

"Contrastar que los datos que figuran en los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido han sido transcritos correctamente en autoliquidación, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos que sean solicitados a la vista de dichos libros".

Constatada tal concordancia, se ordena la devolución solicitada por la hoy recurrente, sin practicar regularización alguna, y se comunica la finalización del procedimiento de comprobación limitada, precisando que no podrá ser objeto de una nueva regularización con el mismo alcance de la comprobación entonces realizada.

Posteriormente, en julio de 2013, la Administración acuerda el inicio de nuevas actuaciones de comprobación limitada, por el mismo concepto impositivo, IVA, y ejercicio 2010, cuarto trimestre, entre otros, en el que el alcance de la comprobación es el siguiente:

"Contrastar que los datos que figuran en los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido han sido transcritos correctamente en autoliquidación, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos que sean solicitados a la vista de dichos libros.

Verificar, para una muestra de cuotas soportadas, que el sujeto pasivo está en posesión de los documentos justificativos y que estos cumplen los requisitos formales para su deducción".

En el seno de este segundo procedimiento de comprobación limitada, con fecha 14 de enero de 2014 se requiere a la obligada tributaria una documentación distinta de la que había sido solicitada en el primer procedimiento.

Sostiene el abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso que el primer procedimiento de comprobación limitada tuvo por objeto comprobar el cumplimiento de los requisitos formales del artículo 97 LIVA en una solicitud de devolución del impuesto, mientras que el segundo procedimiento de comprobación limitada tuvo por objeto la comprobación de los requisitos sustantivos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas del IVA soportadas en operaciones interiores corrientes y/o con bienes de inversión y la compensación de cuotas de periodos anteriores, etc.. siendo el carácter meramente formal de la primera comprobación lo que "justifica" que pueda iniciarse dos años después un segundo procedimiento de comprobación de carácter sustantivo.

Por tanto, justifica la realización de dos procedimientos de comprobación limitada sobre el mismo sujeto, impuesto y ejercicio en que al ser la primera una comprobación "meramente formal", permite iniciar posteriormente -dos años después- una comprobación de los requisitos sustantivos para la devolución del impuesto.

Esta interpretación no puede ser compartida por la Sala, por las siguientes razones.

3.1. Lo que se prohíbe a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación, como ocurre en el caso examinado, es 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", siendo así que este concepto 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 el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración.

Es decir, tal y como se ha expuesto, el objeto es "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 ello así, el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional".

3.2. Este principio de no segunda revisión sobre lo comprobado lo que pretende es ser una garantía para el administrado precisamente en los términos que recoge este artículo 140 LGT, siendo las únicas excepciones las



que el propio precepto incluye, a saber, "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".

3.3. En el caso analizado las "actuaciones" posteriores realizadas en el segundo procedimiento de comprobación limitada, no son distintas de las "realizadas" en el primer procedimiento, pues ambas se refieren al mismo concepto impositivo, IVA, y periodo, cuarto trimestre de 2010, y, en concreto a la deducción por cuotas del IVA soportadas, siendo lo relevante a los fines examinados que se inició un segundo procedimiento de comprobación limitada para solicitar documentación distinta a la que había sido requerida en el primer procedimiento, sin que existieran nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración, o que ésta no pudiera haber solicitado a la contribuyente en la primera comprobación.

En efecto, la documentación que le fue requerida a la obligada en fecha 14 de enero de 2014 en el seno del segundo procedimiento de comprobación, pudo haberle sido solicitada en la primera comprobación, de tal forma que si era "necesaria", como aduce el abogado del Estado, para la comprobación de las reales adquisiciones de bienes o servicios sujetas al IVA y para acreditar la afectación de la actividad, debió haber sido solicitada por la Administración en la primera comprobación cuyo concepto impositivo y periodo resultaba coincidente.

3.4. Es más, si la Administración en el primer procedimiento de comprobación se "autolimitó" a la realización de una comprobación meramente formal, como aduce el abogado del Estado, solicitando a la obligada, al amparo del artículo 136.1.c) LGT que le permite la realización de una actuación consistente en el "examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos", la aportación de libros registros de facturas expedidas, recibidas y de bienes de inversión, con el objeto de constatar si los datos que figuraban en tales libros coincidían o no con los que figuraban en la autoliquidación, así como para comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos solicitados a la vista de dichos libros, esa "autolimitación" no puede justificar el inicio de un segundo procedimiento de comprobación por el mismo concepto impositivo y periodo para solicitar una documentación distinta, que pudo haber sido requerida con anterioridad, de forma que el motivo de que no obrara en poder de la Administración no es otro que no haber sido solicitada en el primer procedimiento de comprobación.

3.5. Por "nuevos hechos", a efectos de aplicar la excepción que prevé el artículo 140.1 LGT analizado, no pueden entenderse nuevos datos que resulten de una documentación solicitada con posterioridad en el segundo procedimiento de comprobación, pues, como se ha expuesto, no cabe un segundo procedimiento sobre el mismo sujeto pasivo, tributo y periodo si los datos que se pretenden comprobar ya pudieron haber sido examinados en el primero.

3.6. En suma, si la Administración pudo haber contado con toda la documentación necesaria para decidir sobre la deducción pretendida desde el primer procedimiento de comprobación limitada, no podía volver a regularizar en un segundo procedimiento de comprobación limitada, ya que no cabe "ex novo" apreciar "nuevos hechos o circunstancias" en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo y, en consecuencia, no puede hablarse de "novedad" que haya resultado de su apreciación en actuación de comprobación posterior.

3.7. Como se expone en la doctrina jurisprudencial referida, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución (artículo 9.3) que contando la Administración con toda la documentación precisa para regularizar la obligación tributaria, o pudiendo haber contado con ella de haber sido requerida, se limite a su "albur" a comprobar algún elemento de la obligación tributaria, dictando resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional o, en su caso, manifestando que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación, como ocurrió en el caso examinado, para más adelante regularizar de nuevo por el mismo concepto impositivo y periodo, solicitando documentación distinta a la que fue requerida en el primero, sin que existan nuevos hechos o datos que la Administración no pudiera haber solicitado a la contribuyente en la primera comprobación realizada.

En último término, en relación con la cita de la sentencia de 28 de noviembre de 2013 (casación 6329/11), baste con señalar que la legitimidad de las ulteriores actuaciones de inspección recogida en dicha resolución se sustentó en que afectaron a elementos y datos que no habían sido objeto de un previo procedimiento de comprobación limitada, lo que difiere sustancialmente del caso ahora enjuiciado.

TERCERO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:



"[...] Determinar si realizada una comprobación limitada sobre un determinado tributo y ejercicio impositivo, la cual finalizó sin regularización de la cuota, puede iniciarse con posterioridad otro procedimiento de comprobación limitada respecto del mismo tributo y periodo, para solicitar documentación distinta a la que fue requerida en el primer procedimiento, sin que existan nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración -o que ésta no pudiera haber solicitado a la contribuyente- en la primera comprobación realizada".

La respuesta a dicha cuestión debe ser que, realizada una comprobación limitada sobre un determinado tributo y ejercicio impositivo, la cual finalizó sin regularización de la cuota, no puede iniciarse con posterioridad otro procedimiento de comprobación limitada respecto del mismo tributo y periodo, para solicitar documentación distinta a la que fue requerida en el primer procedimiento, sin que existan nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración o que ésta no pudiera haber solicitado a la contribuyente en la primera comprobación realizada".

La decisión de la Sala

SÉPTIMO.- Debemos comenzar señalando que la cuestión de fondo controvertida se contrae, según se expresa sintéticamente en la pág. 8 del Acuerdo de liquidación, a que " el ingreso de 2.697.196,64 euros declarado no tiene la naturaleza de dividendo sino que se trata de un beneficio por la condonación de un préstamo, por lo que no procede aplicar la deducción por doble imposición de dividendos".

No resulta controvertido que existe coincidencia en cuanto al concepto y período impositivo a que se extendían tanto el procedimiento de comprobación limitada seguido con el contribuyente en 2011 como el procedimiento inspector iniciado al mismo con posterioridad, en 2013, y del que resultaron los Acuerdos ahora impugnados.

Pues bien, a tenor de la resolución impugnada, dos son las razones por las que la Administración demandada considera que no debe operar el efecto preclusivo derivado del art. 140 de la LGT:

- (i) el alcance del procedimiento de comprobación limitada seguido con el contribuyente en el año 2011; y
- (ii) la efectiva concurrencia de la excepción prevista en el art. 140.1 de la LGT relativa a 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".

Pues bien, respecto a lo primero, indicar que el tenor literal del requerimiento efectuado al contribuyente en el seno del procedimiento de comprobación limitada del año 2011, en relación al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009, era el siguiente:

"En relación con su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, correspondiente al ejercicio 2009, se han detectado ciertas incidencias, para cuya subsanación y para realizar actuaciones de comprobación limitada, al amparo y con los efectos previstos en la Ley General Tributaria, deberá ante esta oficina, aportar la documentación que a continuación se cita:

-Aportación de documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permita justificar los ingresos financieros consignados en la declaración. En particular, se solicita una relación de tales ingresos en la que se recoja la identificación de la persona que los abona, importes brutos, retenciones practicadas y la causa u origen de los mismos.

-Justificación documental de los importes que figuran en el balance en concepto de existencias e inversiones financieras a largo plazo.

Por ello se acuerda realizar este requerimiento con el fin que proceda a subsanar las citadas incidencias.

Con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, procedimiento que puede finalizar con la práctica de una liquidación provisional.

El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto:

-Contrastar los datos declarados en concepto de ingresos financieros con los datos y antecedentes que obran en poder de la Administración obtenidos a partir de las declaraciones informativas efectuadas por terceros".

Pues bien, este tenor literal del citado requerimiento nos advierte que la comprobación limitada, a fin de contrastar los datos declarados por el contribuyente en concepto de ingresos y antecedentes que obraban en poder de la Administración, se extendió a requerir de aquel que aportara la documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permitiera "justificar" los ingresos financieros consignados en la declaración, a cuyos efectos se le solicitó " una relación de tales ingresos en la que se recoja la identificación de la persona que los abona, importes brutos, retenciones practicadas y la causa u origen de los mismos".



Hemos de traer a colación en este punto lo declarado en la sentencia de esta Sala y Sección de 30 de julio de 2020 (recurso nº 263/2017), en el sentido de que "razona, además el TEAC, que en el procedimiento de gestión se indicó que estuvo limitado a "una comprobación de carácter formal". Pues precisamente esta forma de proceder es la que resulta contraria a la doctrina del Alto Tribunal, pues de lo que se trata es de saber si la Administración, como hemos dicho, pudo verificar la corrección de la materia objeto de comprobación, sin que le sea lícito limitar o acotar el alcance de su comprobación. Y esta posibilidad debe presumirse salvo que la Administración justifique lo contrario".

Pues bien, a tenor de lo expuesto, estimamos que en el presente caso la Administración no ha justificado suficientemente que no pudiera verificar la corrección de la materia objeto de comprobación con ocasión del procedimiento de gestión seguido con el contribuyente en el año 2011 al que hemos hecho reiterada alusión.

Atendiendo al tenor literal del requerimiento efectuado en el seno de este procedimiento y a las actuaciones a que el mismo dio lugar, la Sala estima que no cabe excluir esa posibilidad, es decir, no cabe descartar el hecho de que la Administración pudiera haber verificado en el procedimiento de comprobación limitada la corrección del objeto comprobado en el mismo sentido que después determinó como resultado del procedimiento inspector seguido con el contribuyente.

La limitación que ahora se predica por la Administración respecto de dicho procedimiento de comprobación limitada pugna con un requerimiento en el que se pedía expresamente al contribuyente que justificara documentalmente los ingresos financieros consignados en la declaración correspondiente y que tal justificación se extendiera a la aportación de "una relación de tales ingresos en la que se recoja la identificación de la persona que los abona, importes brutos, retenciones practicadas y la causa u origen de los mismos".

Debemos traer a colación, a este respecto, lo declarado en la sentencia de esta Sala y Sección de 12 de mayo de 2017 (recurso nº 318/2014), en que se expresó lo siguiente:

*"El TEAC es consciente de lo anterior y justifica su posición razonando que gestión se limitó a comprobar los elementos formales de la reinversión de beneficios extraordinarios. Pero esto es precisamente lo que rechazamos, entre otras, en nuestra reciente **SAN (2ª) de 23 de febrero de 2017 (Rec. 108/2014)**. Pues, en palabras de la **SAN (2ª) de 5 de noviembre de 2012 (Rec. 72/2010)**, no cabe unir a la propia parcialidad inherente a la comprobación limitada una especie de **parcialidad de la parcialidad**.*

*Como ya razonamos en nuestra **SAN (2ª) de 5 de noviembre de 2012 (Rec. 72/2010)**, que por cierto analizó un caso similar al de autos, 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.*

*No cabe una separación artificial de los elementos de la deducción por reinversión que quiera analizar el órgano de gestión y dejar abierta la posibilidad de comprobación con respecto de aquellos que, por las razones que sean, no ha querido comprobar. En esta línea, la **STS de 22 de septiembre de 2014 (Rec. 4336/2012)** es muy clara cuando razona que 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".*

Esta primera razón opuesta por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, por lo expuesto, no puede ser compartida por la Sala.

En cuanto a la segunda razón contemplada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que recordemos se extendía a la excepción contemplada en el art. 140.1 de la LGT, la resolución impugnada refiere que el procedimiento inspector permitió revisar documentación y realizar actuaciones que excedían de las posibilidades del procedimiento de comprobación limitada, tales como el examen de la contabilidad y facturas de la propia recurrente, el examen de la contabilidad de la entidad en la que se originaron los rendimientos, así como los movimientos de las cuentas bancarias de ambas entidades y requerimiento de información a terceros.

En este punto debemos remitirnos a lo declarado en precedentes pronunciamientos de este Tribunal, en concreto a la sentencia de esta Sala y Sección de 30 de julio de 2020 (recurso nº 263/2017) en el sentido que a continuación se expone:

"En suma, la regla general es que dictada una Resolución en el procedimiento de comprobación limitada que no encuentre motivo para regularizar un elemento de la obligación tributaria sólo puede la Administración efectuar



una nueva regularización si motiva el descubrimiento de hechos o circunstancias nuevas que se deriven de actuaciones que la Administración no podía realizar en fase de gestión.

La Administración tiene pues la carga de motivar las razones por las que se aparta de la regla general que es la imposibilidad de " efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado", de no hacerlo, la liquidación no será válida y de hacerlo cabe que esta Sala controle la corrección de los argumentos dados por la Administración".

Veamos si las razones aducidas por la Administración son correctas a los efectos de la aplicación de la excepción contemplada en el art. 140.1 de la LGT.

Por una parte, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central no llega a determinar concretamente la trascendencia que el resultado de esas actuaciones realizadas en el procedimiento inspector hayan podido tener por comparación con las desarrolladas en el procedimiento de comprobación limitada.

Aspecto que resulta relevante en la medida en que, como se expresó en la precitada sentencia de esta Sala y Sección de 30 de julio de 2020 (recurso nº 263/2017), " Es cierto, que durante el procedimiento efectuado por la Oficina de Gestión no se pudo tener en cuenta la contabilidad, pero el TEAC no razona que alcance tiene dicha imposibilidad en relación con la regularización efectuada, simplemente señala que en el procedimiento de comprobación limitada no puede examinarse la contabilidad, lo que resulta claramente insuficiente. Razonar que no se pudo comprobar la contabilidad sin mayor explicación es un argumento de naturaleza formal que incumple la carga de justificación que pesa sobre la Administración".

En el Acuerdo de liquidación sí se aprecia una motivación más extensa y detallada de la incidencia que las actuaciones practicadas en el procedimiento inspector han tenido en relación con el objeto de la comprobación (págs. 16-19).

Sin embargo, a juicio de la Sala, el citado razonamiento no cumple satisfactoriamente las exigencias derivadas de la interpretación que del art. 140.1 de la LGT se viene realizando, según lo ya declarado.

Y ello en la medida en que el propio Acuerdo de liquidación admite, por una parte, que en el procedimiento de comprobación limitada se aportó por el contribuyente la siguiente documentación: " Documento de fecha 26/05/2009 en el que Proyecto Beni-003 SL y Portal de Denia SL manifiestan que la primera ha recibido de la segunda 2.400.000,00 euros y 897.196,64 euros a cuenta de beneficios y que Proyecto Beni-003 SL devuelve 600.000 euros a Portal de Denia SL" (pág. 17).

Y por otra parte, al razonar el mismo Acuerdo de liquidación que el ingreso declarado no tiene la naturaleza de dividendo sino de beneficio por la condonación de un préstamo, se declara también que " a mayor abundamiento, si analizamos el documento privado de 26/05/2009 al que anteriormente hemos hecho referencia, y las distintas diligencias suscritas por PROYECTO BENI 003 SL con la Inspección, observamos que quiere hacer ver que percibe 2.400.000,00 € y 897.196,64 € a cuenta de beneficios pero que luego devuelve 600.000 € declarando como dividendos percibidos la diferencia, 2.697.196,64 €. Si nos encontramos realmente ante un reparto de beneficios, el sujeto pasivo tendría que haber declarado como dividendos todo el beneficio que le fue repartido sin descontar los 600.000 €, el hecho de que reste esa cantidad es un argumento más para sostener que no se trata de un reparto de beneficios sino que se le entregan unas cantidades, devolviendo una parte y condonándole la diferencia" (pág. 13).

La Administración viene así a reconocer implícitamente que, con ocasión del procedimiento de comprobación limitada, ya disponía de documentación y de datos de los que podía inferirse de modo más que suficiente la sospecha fundada de que el ingreso declarado no se correspondía con la naturaleza que el contribuyente le había asignado.

Sin embargo, en lugar de indagar más sobre la naturaleza de ese ingreso a partir de los datos que, insistimos, ya estaban a disposición de la Administración con ocasión del procedimiento de comprobación limitada, decidió poner fin al mismo mediante una resolución en la que se indicaba expresamente que " como resultado de la comprobación limitada realizada en relación con la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2009, y habiendo quedado aclaradas las incidencias que dieron lugar a este procedimiento, esta oficina le comunica que conforme a la normativa vigente no procede regularizar la situación tributaria".

En este sentido no podemos olvidar que entre las posibles formas de terminación del procedimiento de comprobación limitada a que se refiere el artículo 139.1 c) de la LGT se encuentra " el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada "; con ello la Sala pone de relieve que si en el procedimiento previo de comprobación y con los datos existentes concurren elementos de juicio o sospecha suficientes sobre la eventual no correspondencia de alguno de los elementos declarados de la obligación



tributaria, cuya confirmación y prueba exigiera por ejemplo el examen de la contabilidad mercantil, no le es dable a la Administración tributaria prescindir discrecionalmente de aquella opción de iniciar un procedimiento inspector al serle exigible sin solución de continuidad ese mayor esfuerzo o indagación.

Como lógico corolario de lo anteriormente razonado hemos de descartar la validez de las dos razones aducidas en la resolución impugnada para justificar que no opere, en el presente caso, el efecto preclusivo derivado del art. 140 de la LGT.

En atención a lo expuesto, el motivo se estima.

Decisión del recurso contencioso-administrativo

OCTAVO. - En atención a lo expuesto en el fundamento jurídico precedente, procede la estimación del recurso contencioso administrativo, anulando la resolución impugnada por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren del Fundamento de Derecho Séptimo y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Pronunciamientos que hacen que sea innecesario examinar los restantes motivos de impugnación y de oposición planteados en los escritos de demanda y contestación.

Costas

NOVENO.- De conformidad con lo dispuesto el artículo 139.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no procede la condena al pago de las costas causadas en esta instancia pues el voto particular emitido evidencia la existencia de serias dudas sobre la cuestión litigiosa objeto del presente recurso.

FALLO

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D.^a Nuria Munar Serrano en nombre y representación de Proyecto Beni 003, S.L. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de septiembre de 2017 (R.G.: 5308/2016), que anulamos por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren del Fundamento de Derecho Séptimo y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Sin costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Voto particular que formula el Ilmo Sr. Magistrado D. Javier Eugenio López Candela a la sentencia de fecha 3 de junio de 2.021 pronunciada en el recurso nº 1127/2017, de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la

Audiencia Nacional.

Aceptando los hechos relatados en la sentencia impugnada, sin embargo, lamento tener que discrepar del parecer de la mayoría al entender que debió ser desestimado el recurso contencioso-administrativo, toda vez que no ha existido, en mi opinión, infracción del art. 140 de la LGT 58/2003. Y ello en virtud de estos

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- En el presente recurso se impugna la Resolución del TEAC de fecha 11 de septiembre de 2017 que desestima el recurso de alzada formulado contra la resolución del TEAR de Valencia de 26 de abril de 2016 que a su vez desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación de 3 de junio de 2014 por impuesto de Sociedades, ejercicios 2008 y 2009, y tras previo recurso de anulación estimado por Resolución de 23.5.2017, anula la sanción cuya impugnación fue declarada inadmisibile.

SEGUNDO.- Mi discrepancia con el criterio de la mayoría radica en los siguientes aspectos:

1.- En primer lugar, entiendo que la Sala extralimita el contenido de la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2014, recurso 4336/2012, pues la misma se refiere a una actuación de la Agencia Tributaria en la cual se utilizó el procedimiento ente de inspección para comprobar lo que no se había hecho sin causa justificada, y se pudo hacer, en el ámbito del procedimiento de comprobación limitada.

Por el contrario, en el caso presente nos encontramos ante una actuación de la Agencia Tributaria que se ajustó a la literalidad de la Ley, teniendo en cuenta que al ser preciso el examen de la contabilidad para proceder a la



regularización tributaria no le quedaba otra opción que archivar el procedimiento de comprobación iniciado por los órganos de gestión sin regularización, lo que tuvo lugar por resolución de 12.7.2011. Y ello para proceder a continuación a la carga en el Plan de Inspección en fecha 31.7.2012, y posteriormente, a la incoación de dicho procedimiento de Inspección. A partir de aquí, podemos hablar de nuevos datos obtenidos y de nuevas actuaciones, y por tanto, distintas que han justificado la regularización practicada.

Se ha respetado por ello los límites del art.140 de la LGT 58/2003, cuyo precedente se encontraba en el viejo art.123 de la LGT 230/1963 tras la reforma operada por Ley 25/1995, referido a la comprobación abreviada.

2.- En segundo lugar, cabe decir que *no era necesario realizar motivación alguna* respecto de la incoación del procedimiento de Inspección, entre otras razones, porque ello no lo exige la LGT 58/2003, ni puede adivinarse al comienzo del mismo el resultado de la regularización. Lo que sí es exigible es que, una vez que tiene lugar la regularización en el procedimiento de inspección, se justifique si ha habido nuevas actuaciones que han permitido averiguar nuevos hechos o circunstancias no previstas en el procedimiento de comprobación limitada y que no pudieron ser tenidas en cuenta en su momento. Y esto se expresa claramente del folio 17 del acuerdo de liquidación y el folio 17 de la resolución del TEAC. Así, el examen de la contabilidad originó los requerimientos de información a terceros practicados, y por tanto, la averiguación de que ni hubo dividendos ni reparto alguno, sino reparto de patrimonio, o más bien, descapitalización, aunque fuese en proporción a la participación de cada socio.

Nos encontramos, por tanto, ante nuevos datos acreditados en el procedimiento de Inspección, que *legalmente, eran de imposible averiguación en el procedimiento de comprobación limitada*, pese al requerimiento practicado de fecha 15.3.2011.

Estamos, por tanto, ante actuaciones diferentes, no solamente por afectar otro ejercicio también añadido, como es el 2008 y no sólo el 2009, sino, igualmente, porque del propio acuerdo de liquidación se deduce que el mencionado examen de la contabilidad fue determinante de la realización de nuevas actuaciones de comprobación que justifican por sí solas la apertura de dicho procedimiento de inspección y la regularización practicada.

3.- En tercer lugar cabe decir que el criterio mayoritario de la Sala, a mi modo de ver, desconoce la doctrina de las **STS de fecha 19.7.2017, recursos 3205/2016 y 1634/2016**, que recuerdan la de 28.1.2013, recurso 6329/2014, en las que, en una actuación análoga a la de autos se dio por buena la incoación del procedimiento de Inspección posterior al de comprobación limitada cuando no fue posible en el primero realizar todas las actuaciones necesarias para la regularización tributaria, y todo ello a raíz de la contabilidad aportada en el procedimiento de Inspección.

4.- En el caso presente no ha habido una reinterpretación de la propia Agencia sobre su propio actuar, ni de extremos que pudieron ser descubiertos en el procedimiento de comprobación limitada, que es lo proscrito por la doctrina del Tribunal Supremo (STS de 22.9.2014, recurso 4336/2012), y la doctrina científica, basada en el Informe de la Comisión de expertos al Anteproyecto de la LGT 58/2003, ni tampoco una reorientación de la actividad administrativa hacia otra actuación distinta.

5.-Por tanto, a la Administración tributaria no le quedaba otra opción que realizar lo que expresamente hizo: concluir sin regularizar el procedimiento de comprobación por parte de los órganos de gestión, conforme al artículo 140 de la LGT 58/2003, y proceder a la incoación del procedimiento de inspección en el que el examen de la contabilidad que no se pudo realizar en el primero fue determinante de la regularización.

Por último, debe rechazarse la consideración de que la conclusión de un procedimiento de comprobación limitada goza de "cosa juzgada administrativa". La cosa juzgada, per se, no es extensible al ámbito administrativo. Si se pretende hacer referencia a su efecto negativo, que en el ámbito judicial, sólo es rescindible por la excepcionalísima vía del recurso de revisión en el ámbito administrativo tiene que hacer frente a los no tan infrecuentes supuestos de revisión de oficio (art.217 de la LGT 58/2003), o revocación (art.219) así como a los demás cauces legalmente previstos de nueva comprobación de un ejercicio tributario (art.140 de la LGT 58/2003, art.133.3 del RGIT). Y en todo caso, existe conformidad con los principios de pleno respeto a los propios actos y de confianza legítima, seguridad jurídica y buena fe, al ajustarse la Inspección a las potestades que les confería el ordenamiento jurídico.

TERCERO.- Presupuesto lo anterior, procedería entrar en el fondo del asunto y en este sentido conforme al examen de la mencionada contabilidad, fácilmente se llega la conclusión de que tuvo lugar una condonación de una deuda y, por tanto, la cancelación de un préstamo debidamente contabilizado.

En consecuencia, no procedía la doble imposición de dividendos, porque ni hubo reparto ni hubo dividendos, por lo que no procedía la deducción por doble imposición. En efecto, en 2008 el resultado favorable se distribuyó a reservas y a compensar pérdidas de ejercicios anteriores, y en 2009 el resultado fue negativo.



En la Memoria de 2008 y 2009 de PORTAL DE DENIA S.L se indica que no hubo distribución de dividendos. La actora no ha desvirtuado lo contrario, siendo prueba que le incumbe, conforme a lo previsto en el art.105 de la LGT 58/2003, así como del art.217.2 de la LEC 1/2000, lo que conlleva la desestimación del recurso contencioso-administrativo, y la confirmación de la resolución del TEAC y liquidación impugnadas, pues el documento privado de 26.5.2009 otorgado entre la actora y la sociedad de la que era socio, reflejando una entrega a cuenta de beneficios nada puede probar si no ha existido acuerdo societario alguno de reparto de dividendos.

Todo ello en línea con lo declarado por el administrador único de PORTAL DE DENIA S.L., en cuyo capital participaba la actora en un 30%, respecto de las cantidades prestadas a los socios, que dejan de reflejarse en la contabilidad a partir de 2.009 y, por tanto, sobre la condonación de los préstamos contabilizados.

Todo lo expuesto, además, no queda afectado por el resultado del pleito penal aludido por la actora contra los administradores u otras sociedades que no prejuzgan el resultado de la presente regularización.

CUARTO.- Sin costas, conforme al art.139 de la ley jurisdiccional, al apreciarse relevantes las *dudas de derecho* existentes, tal como se deduce de este voto particular.

Así lo expresa el Magistrado firmante del voto particular, el cual habrá de notificarse a las partes junto con la resolución adoptada por la mayoría en la forma prevenida por la ley.

Dado en Madrid, en la misma fecha de la resolución de la que discrepamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional