

LOS EFECTOS PRECLUSIVOS DERIVADOS DE LAS ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN LIMITADA (INTERPRETACIÓN DEL ART. 140.1 LGT)

Análisis de la STS de 22 de septiembre de 2014, rec. núm. 4336/2012

María Coronado Sierra

Inspectora de Hacienda del Estado

Esta sentencia es de especial interés por cuanto es la primera vez que el Tribunal Supremo (TS) entra a valorar qué efectos preclusivos pueden generarse a raíz de liquidaciones provisionales derivadas de actuaciones de comprobación limitada, interpretación que como veremos va mas allá de la mera literalidad de la norma, el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria (LGT).

1. SUPUESTO DE HECHO

El fondo de la cuestión que resuelve la sentencia que es objeto de análisis trata sobre una entidad mercantil, que en relación con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada en los ejercicios 2003, 2004 y 2005, fue objeto de comprobación de forma sucesiva por los órganos gestores a través de dos procedimientos de comprobación limitada, y posteriormente por los órganos inspectores a través de actuaciones de comprobación e investigación de alcance parcial.

En particular, los hechos que acontecen los podemos sintetizar en los siguientes:

1. La entidad X transmite en el ejercicio 2003 una serie de fincas, resultando un beneficio extraordinario por importe de 4.451.832 euros. Parte del precio de la enajenación se pactó de modo aplazado, cobrándose fundamentalmente en los ejercicios 2004 y 2005. En la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003, la entidad se acoge a la deducción por reinversión prevista en el artículo 36 ter de la Ley 43/1995, por importe de 171.859,52 euros.
2. En los ejercicios 2004 y 2005, por la parte del precio cobrado en ese ejercicio, se aplica la deducción por reinversión prevista en el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg. 4/2004), por importe de 42.964,87 euros y 618.116,12 euros, respectivamente.
3. La Dependencia de Gestión Tributaria realiza dos actuaciones casi simultáneas:

- Comunica a la entidad el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003, delimitando el alcance de la comprobación: «Comprobar el cumplimiento de los requisitos formales establecidos en la normativa vigente para la aplicación de las deducciones practicadas en concepto de deducción del artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades».

Esta comprobación finalizó mediante Resolución expresa de fecha 19 de marzo de 2007, en la que se reduce la deducción por reinversión al entender que la reinversión hecha en una nave adquirida el 3 de octubre de 2003 no era válida a efectos de dicha reinversión, por no haberse afectado a la actividad de la empresa. Se reduce por tanto la deducción por reinversión, quedando en 20.640 euros, lo que determina una liquidación provisional por importe de 151.219 euros.

- Posteriormente, la misma Dependencia de Gestión Tributaria inicia otro procedimiento de comprobación limitada, en este caso afectando al ejercicio 2004, que finalizó con fecha 17 de mayo de 2007, con un alcance similar al descrito en la comprobación efectuada sobre el ejercicio 2003. A consecuencia de esta comprobación se fija la deducción por reinversión aplicable a ese ejercicio en 30.960 euros, cuantificándose la cuota diferencial a devolver en 36.148 euros, importe que fue objeto de devolución.
4. Finalmente, la Dependencia Regional de Inspección inicia actuaciones de comprobación e investigación, de carácter parcial al limitarse a la comprobación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada por la entidad, referida a los ejercicios 2003, 2004 y 2005. La Inspección entiende que los inmuebles enajenados no constituyen inmovilizados de la sociedad sino existencias, por lo que deniega el derecho por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada en los ejercicios inspeccionados. Estas actuaciones finalizan mediante liquidación provisional de fecha 20 de abril de 2009, por importe de 724.087 euros.

El contribuyente recurre tanto las liquidaciones dictadas por los órganos gestores, como la liquidación dictada por los órganos inspectores.

En primera instancia, el contribuyente alega, en síntesis:

- La prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2003, como consecuencia de una interrupción injustificada del procedimiento.
- Las fincas transmitidas sí formaban parte del inmovilizado de la entidad transmitente.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) desestima ambas pretensiones del obligado tributario, en Resolución de 20 de enero de 2010, siendo objeto de recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional (AN).

Es en la vía contenciosa, donde el contribuyente alega por primera vez la nulidad de la liquidación derivada del acta de inspección por infracción del artículo 140 de la LGT y de la resolución del TEAC que confirmó la regularización practicada, al considerar que los elementos tributarios regularizados correspondientes a los ejercicios 2003 y 2004 ya habían sido previamente comprobados por la Administración tributaria. En particular:

- Alega que «la Administración pudo comprobar la totalidad de los elementos relativos a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada por la recurrente, por lo que este mismo concepto impositivo no puede ser objeto de comprobación en posteriores comprobaciones limitadas, al haber sido determinado el ajuste por «deducción por reinversión de beneficios extraordinarios» (...)
- Y, asimismo, «entiende que no se dan nuevas circunstancias o hechos nuevos, distintos a las realizadas y especificadas en una determinada resolución, pues las transmisiones sobre las que se sustentaba el concepto de "reinversión de beneficios extraordinarios" eran las que sustentaban la deducción aplicada, sin que se hayan descubiertos otras distintas y nuevas de las expresadas».

La AN [SAN de 5 de noviembre de 2012 rec. núm. 72/2010 (NFJ049077)] da la razón a la entidad demandante, con base en los siguientes argumentos:

- El ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del concepto impositivo **al que se acota** la comprobación limitada. En este caso, la Administración «acotó» sus comprobaciones a la «deducción por reinversión» señalando que: «(...) *el carácter limitado de las actuaciones viene referido a la "deducción por reinversión de beneficios extraordinarios" en su conjunto.*
- *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*, lo que supondría que ese mismo concepto fiscal sea objeto de continuas regularizaciones con el argumento del carácter limitado de cada una de las actuaciones inspectoras.
- *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.*
- Finalmente, 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.

Bajo esta argumentación entiende que el artículo 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» (Fundamento Segundo).

Finalmente, la Administración recurre en casación la SAN ante el TS, si bien solo en la parte que atañe al ejercicio 2005 (los pronunciamientos de la AN en relación con los ejercicios 2003 y 2004 han sido declarados firmes por razón de la cuantía). El TS, en la sentencia que es nuestro objeto de análisis, confirma la SAN.

2. CRITERIO DEL TRIBUNAL

La STS corrobora el criterio mantenido en su sentencia por la AN, destacando que *«es designio, (...), 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 arts. 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", solo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, (...). 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, (...), afirma que el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional"»* (Fundamento Tercero). Para, acto seguido, concluir que en caso contrario se *«haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (art. 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 solo 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»*.

3. ANÁLISIS CRÍTICO

Probablemente sea la primera sentencia del TS que entra a valorar en profundidad la aplicación de la prohibición contenida en el artículo 140.1 de la LGT, en relación con actuaciones de comprobación limitada, lógico por otro lado si pensamos que esta figura aparece por primera vez con la actual LGT de 2003. Ahora bien, este tipo de pronunciamiento, va a ser habitual en los próximos tiempos a medida en que vayan llegando a esta instancia nuevos casos, tal y como ya se vislumbra a la vista de los recientes pronunciamientos en sede de la AN y, además, es de prever que se ratifique en el criterio sentado en la sentencia analizada.

El procedimiento de comprobación limitada regulado en los artículos 136-140 de la LGT, es un procedimiento de control con un ámbito de actuación más amplio que el previsto para el procedimiento de verificación de datos, y limitado en cuanto a las facultades disponibles por la Administración, en relación con el procedimiento inspector. Se puede asegurar que es un procedimiento de comprobación más próximo al procedimiento inspector que al resto de los procedimientos gestores, circunstancia que justifica que sus efectos sean similares a cualquier otra liquidación provisional dictada en el ámbito de un procedimiento inspector. De ahí que se atribuyan unos efectos preclusivos muy similares a los previstos para actuaciones inspectoras de los que resulta una liquidación provisional, tal y como prevé el artículo 190.6 del RGAT al señalar que «6. Los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación provisional no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo y, exclusivamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias».

De la lectura de la STS podemos extraer las siguientes conclusiones:

- **En primer lugar**, imposibilidad de regularizar un mismo concepto tributario o elementos del mismo, si previamente ha sido objeto de regularización en una comprobación anterior (aplicable tanto a liquidaciones provisionales resultantes de actuaciones de comprobación limitada o de actuaciones inspectoras de alcance parcial).

Para valorar si sucesivas actuaciones de comprobación inciden sobre un mismo elemento de la obligación tributaria, es necesario atender el **alcance de tales actuaciones sucesivas**, en definitiva hay que verificar si la Administración a la hora de comunicar el inicio de ambas actuaciones definió un alcance coincidente en algún elemento de la obligación tributaria.

Si comenzamos analizando el alcance de las actuaciones de comprobación limitada, es necesario señalar que ni la LGT ni el RGAT definen este concepto, la única aproximación al mismo figura en el artículo 148 de la LGT, si bien en el marco a las actuaciones inspectoras de alcance parcial. No obstante, y manteniéndonos en la regulación específica de la comprobación limitada, es posible inferir el sentido que pretendió dar el legislador a este concepto de la redacción del artículo 139.2, que en relación con la resolución expresa que puede poner fin al procedimiento de comprobación limitada, señala que en la misma deberá figurar «... a) La obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación». Por lo tanto, el alcance material y temporal de la actuación se puede identificar con la obligación tributaria o elementos de la misma señalados por la Administración y referidos a un determinado ámbito temporal, aspectos que deberán figurar expresamente en la comunicación de inicio de las actuaciones (art. 137.2 LGT). La delimitación correcta de este alcance es de especial trascendencia ya que de la misma se desprenden los efectos que se derivarán de esta actuación, entre los que se encuentra el efecto preclusivo previsto en el artículo 140.1.

En línea con esta idea, la AN en el asunto analizado señala que «El ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del concepto impositivo al que se **acota** la comprobación».

En el caso analizado, como hemos descrito anteriormente, en las sucesivas comprobaciones limitadas, la Administración «acotó» el alcance de su comprobación mediante un fórmula genérica a la «deducción por reinversión de beneficios extraordinarios», es decir, no excluyó, no se autolimitó excluyendo algún elemento de la obligación tributaria, por lo tanto trasladó al contribuyente que su intención era verificar íntegramente el cumplimiento de los requisitos que dan derecho a disfrutar de este beneficio fiscal, por supuesto en el ámbito de las facultades que el legislador le atribuye en el marco de este procedimiento.

Ahora bien, podríamos plantearnos si el alcance «final» de las actuaciones pueda ser **modificado a la baja** en función de las actuaciones llevadas a cabo por la Administración en cada procedimiento. La respuesta no puede ser más que negativa. El hecho de que posteriormente la Administración, dentro del ámbito por ella «acotado» decida **limitar** su comprobación material a ciertos elementos de la obligación tributaria, no verificando el resto sin causa justificada (y sin hacer uso de la opción de modificar el alcance inicial conforme a lo previsto en el art. 164 RGAT), de ninguna manera tiene efectos en el alcance de tales actuaciones. Es muy ilustrativo a estos efectos la sentencia de la AN objeto de recurso al señalar que «... el carácter limitado de las actuaciones viene referido a la "deducción por reinversión de los beneficios extraordinarios", sin que el hecho de que la Inspección se haya centrado en un determinado elemento del inmovilizado, pueda suponer la exclusión de dicha comprobación de la deducción aplicada por la entidad en relación con otros elementos que configuran el ajuste por esa "deducción", inicialmente no comprobados pero que estaban a disposición de la Inspección».

En el caso analizado, los órganos gestores, en la comprobación limitada relativa al ejercicio 2003 (ejercicio en el que se realizan las actuaciones de enajenación y reinversión), dictan liquidación provisional al entender que «la nave adquirida el 3 de octubre no era válida a efectos de dicha reinversión, por no haberse afectado a la actividad de la empresa». No se indica nada en relación con el resto de los bienes, ya se trate de los que fueron objeto de enajenación que generan la plusvalía, como de aquellos en los que se reinvierte.

La única lectura válida que cabe realizar del resultado de estas actuaciones es que la Administración consideró que el único aspecto incorrecto en la forma de aplicar esta deducción por el contribuyente era la reinversión en la nave indicada y, en consecuencia, el resto de los aspectos eran correctos.

No obstante, ¿hubiera sido posible que la Administración en el desarrollo de estas actuaciones no hubiera podido disponer de toda la información necesaria para analizar el resto de las circunstancias, o que necesitara mayores facultades para abarcar esta comprobación? Efectivamente esto puede acontecer, y de ello era consciente

el legislador al redactar la LGT, estableciendo, en primer lugar, la obligación de la Administración de hacer constar en la resolución que finaliza el procedimiento de las actuaciones concretas desarrolladas, y en segundo lugar creando una salvaguarda administrativa que limita los efectos preclusivos de esta comprobación al señalar en el artículo 140.1 que «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 finalmente, si la Administración entiende que no puede afrontar la comprobación con las facultades que se le otorgan para este procedimiento, contempla la posibilidad de finalizar la comprobación limitada mediante inicio de un procedimiento inspector [art. 139 c) LGT].

- **En segundo lugar**, y admitiendo que el alcance de las actuaciones inspectoras objeto de recurso era coincidente con el de las actuaciones de comprobación limitada realizadas, es decir, «la deducción por reinversión de los beneficios extraordinarios», la única circunstancia que validaría esta nueva comprobación y la liquidación de ella derivada es que la regularización practicada tengan su origen en el descubrimiento de «nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas» en las comprobaciones limitadas desarrolladas previamente (art. 140.1 LGT).

Es decir, se requiere:

- Haber realizado **actuaciones distintas**, y que a consecuencia de ellas
- hayan surgido **nuevos hechos o circunstancias** que alteren el escenario sobre el que se pronunció la liquidación provisional inicialmente practicada.

Respecto a cómo valorar la concurrencia de estos dos requisitos, la STS efectúa una aproximación, si bien, no concluyente.

En primer lugar, la STS no entra a valorar qué debemos entender por «**hechos o circunstancias novedosas**» lo que debe ser interpretado como que asume la argumentación de la AN. Remitiéndonos a ella razona con la siguiente argumentación «Teniendo en cuenta el hecho de que la totalidad de los datos, ... estaban ya a disposición de la Administración tributaria, parece que no concurren "nuevos hechos o circunstancias" que se aprecien "ex novo" en unas actuaciones limitadas... pues dicho concepto no ha sufrido alteración en la situación declarada por el sujeto pasivo, no puede hablarse de novedad, que haya resultado de su apreciación en actuación inspectora posterior».

En esta misma línea se manifiesta la AN en sentencias posteriores, como es el caso de la SAN de fecha 24 de octubre de 2013 [rec. núm. 274/2010 (NFJ052646)], al señalar que «... esa novedad debe referirse a hechos o circunstancias sobrevenidas, que alterasen en alguna medida relevante para la determinación del tributo que se trate el statu quo precedente bajo el cual se efectuó la comprobación limitada de los artículos 136 y siguientes LGT, ...». Es decir, debemos

estar ante nuevos hechos, o circunstancias novedosas, lo que excluye que la nueva liquidación se fundamente en los mismos hechos que ya estaban a disposición de la Administración (hayan sido o no analizados por esta) cuando dictó la liquidación precedente, limitándose a realizar una nueva interpretación o apreciación de la realidad subyacente.

Es ilustrativa y aplicable a estos efectos la reciente STS de 12 de noviembre de 2014 [rec. núm. 1881/2012 (NFJ056750)], que al analizar si hay vulneración del principio de los actos propios en virtud de previas actuaciones inspectoras de alcance parcial, considera que no hay tal vulneración en la medida en que en la segunda comprobación se tuvieron en cuenta datos que no podían llegar a conocerse en la primera comprobación y que se antojaban esenciales y determinantes para la correcta calificación de la operación.

En segundo lugar, como hemos dicho, los hechos nuevos deben proceder de «**actuaciones distintas**». La STS, muy en línea con la argumentación de la AN, considera que este concepto «solo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada».

Siguiendo este razonamiento, si nos atenemos al ámbito de la comprobación limitada, el concepto de «**actuaciones**» se puede inferir de la redacción del artículo 136.2 de la LGT cuando señala que la «... Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes **actuaciones**...» limitando estas a las descritas en este apartado (Examen de los datos consignados en las declaraciones y de los justificantes presentados; examen de los datos en poder de la Administración; examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa, con excepción de la contabilidad; requerimientos a terceros).

Ahora bien, la literalidad del precepto (art. 140.1) al hablar de «actuaciones distintas de las realizadas...» da a entender que los efectos preclusivos se predicen de las «actuaciones realizadas» y no de las actuaciones que potencialmente se podrían realizar, interpretación que justificaría la exigencia de hacer constar en la resolución expresa que ponga fin al procedimiento [art. 139.2 b) LGT] las «**actuaciones concretas realizadas**».

Siguiendo esta línea argumental, se podría llegar a la conclusión de que sería factible valorar como «**actuaciones distintas**»:

- Cualquier actuación de las descritas en el citado artículo 136.2, distinta de las efectivamente realizadas.
- O actuaciones vetadas a la comprobación limitada y, sin embargo, habilitadas para su desarrollo en un procedimiento inspector, por ejemplo, el análisis de la contabilidad o el requerimiento a terceros de movimientos financieros.

De ser válida la *ratio decidendi* anterior, ¿se reputarían como actuaciones distintas el efectuar requerimientos a terceros o al propio contribuyente no efectuado en la comprobación inicial? Si nos ajustamos a una interpretación literal de la norma, habría que considerar estas como novedosas.

Ahora bien, esta interpretación no es la que parece que están contemplando los órganos revisores tales como TEAC, la AN o el propio TS. Y para llegar a esta conclusión, nos apoyamos en algunos razonamientos como los siguientes:

- «Este concepto, el de las actuaciones distintas», solo 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...» (Fundamento Tercero STS).
- «... haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al mas alto nivel (art. 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 solo 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». (Fundamento Tercero STS).
- En un caso bastante similar al que nos ocupa, señala la AN que en esos posibles hechos *ex novo* descubiertos, en ningún caso pueden tener su origen en «... los que descubra la Administración porque en el segundo procedimiento se hubiera esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad...» [Fundamento Cuarto, último párrafo, SAN de 24 de octubre de 2013, rec. núm. 274/2010 (NFJ052646)].
- El propio TEAC ha aplicado esta línea interpretativa en varias resoluciones, así en la Resolución del TEAC de 30 de junio de 2010 [rec. núm. 3979/2009 (NFJ040369)] señala «... y la Inspección no ha descubierto nuevos elementos de hecho o circunstancias que fueran desconocidos por la Oficina Gestora pues esta dispuso de todos los datos relativos a las ventas generadoras del beneficio extraordinario y a las compras que materializaron la reinversión. Desde luego el acuerdo de liquidación no especifica hecho alguno nuevo descubierto que justifique la regularización practicada. Lo único nuevo fue el procedimiento llevado a cabo de valoración de las acciones de Y, SA y Z, SA transmitidas entre partes vinculadas, lo que no puede calificarse de hecho nuevo descubierto al objeto de llevar a cabo la nueva regularización, siendo notorio que, comprobada ya de conformidad la deducción por el aparato de gestión tributaria, resultaba improcedente el recurso a dicho procedimiento de valoración de operaciones entre partes vinculadas».

De la lectura de estos párrafos, solo cabe concluir que la interpretación que se está dando a la expresión «**actuaciones distintas**», se aleja de la literalidad de la norma, entendiendo que estos hechos novedosos solo pueden proceder de actuaciones que **no se hubieran podido realizar en la comprobación limitada inicial**, ya sea porque no se contaba con las facultades necesarias para

su conocimiento en el procedimiento inicial (por ejemplo, el análisis de la contabilidad, requerimientos de movimientos financieros, etc.), o porque se trata de hechos acontecidos con posterioridad y en consecuencia de imposible conocimiento en ese momento, o porque se trata de datos que en su momento no aportó el contribuyente y de imposible conocimiento para la Administración.

En cualquier caso, no hay que olvidar que corresponde a la Administración la carga de probar que efectivamente se han realizado estas «actuaciones distintas», de las que han resultado hechos y circunstancias novedosas que justifican la práctica de una nueva liquidación, ya sea esta provisional o definitiva, para lo cual resulta fundamental que, conforme hemos visto en el artículo 139.2 de la LGT, la resolución que finalice el procedimiento de comprobación limitada describa las actuaciones efectivamente realizadas [entre otras, TEAC de 30 de junio de 2010, RG 3979/2009 (NFJ040369), TEAC de 16 de abril de 2009, RG 890/2008 (NFJ033600)].

De confirmarse esta doctrina y los efectos que de ella se derivan, la Administración tributaria deberá actuar con mayor rigurosidad a la hora de elegir el procedimiento tributario más apropiado para comprobar la correcta tributación derivada de un hecho imponible, a la vista de la naturaleza del mismo y de las facultades que puede desplegar en cada procedimiento.

Es en la vía contenciosa, donde el contribuyente alega por primera vez la nulidad de la liquidación derivada del acta de inspección por infracción del artículo 140 de la LGT y de la resolución del TEAC que confirmó la regularización practicada, al considerar que los elementos tributarios regularizados correspondientes a los ejercicios 2003 y 2004 ya habían sido previamente comprobados por la Administración tributaria. En particular:

- Alega que «la Administración pudo comprobar la totalidad de los elementos relativos a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada por la recurrente, por lo que este mismo concepto impositivo no puede ser objeto de comprobación en posteriores comprobaciones limitadas, al haber sido determinado el ajuste por «deducción por reinversión de beneficios extraordinarios» (...)
- Y, asimismo, «entiende que no se dan nuevas circunstancias o hechos nuevos, distintos a las realizadas y especificadas en una determinada resolución, pues las transmisiones sobre las que se sustentaba el concepto de "reinversión de beneficios extraordinarios" eran las que sustentaban la deducción aplicada, sin que se hayan descubiertos otras distintas y nuevas de las expresadas».

La AN [SAN de 5 de noviembre de 2012 rec. núm. 72/2010 (NFJ049077)] da la razón a la entidad demandante, con base en los siguientes argumentos:

- El ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del concepto impositivo **al que se acota** la comprobación limitada. En este caso, la Administración «acotó» sus comprobaciones a la «deducción por reinversión» señalando que: «(...) *el carácter limitado de las actuaciones viene referido a la "deducción por reinversión de beneficios extraordinarios" en su conjunto.*
- *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*, lo que supondría que ese mismo concepto fiscal sea objeto de continuas regularizaciones con el argumento del carácter limitado de cada una de las actuaciones inspectoras.
- *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.*
- Finalmente, 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.

Bajo esta argumentación entiende que el artículo 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» (Fundamento Segundo).

Finalmente, la Administración recurre en casación la SAN ante el TS, si bien solo en la parte que atañe al ejercicio 2005 (los pronunciamientos de la AN en relación con los ejercicios 2003 y 2004 han sido declarados firmes por razón de la cuantía). El TS, en la sentencia que es nuestro objeto de análisis, confirma la SAN.

2. CRITERIO DEL TRIBUNAL

La STS corrobora el criterio mantenido en su sentencia por la AN, destacando que *«es designio, (...), 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 arts. 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", solo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, (...). 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, (...), afirma que el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional"»* (Fundamento Tercero). Para, acto seguido, concluir que en caso contrario se *«haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (art. 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 solo 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»*.

3. ANÁLISIS CRÍTICO

Probablemente sea la primera sentencia del TS que entra a valorar en profundidad la aplicación de la prohibición contenida en el artículo 140.1 de la LGT, en relación con actuaciones de comprobación limitada, lógico por otro lado si pensamos que esta figura aparece por primera vez con la actual LGT de 2003. Ahora bien, este tipo de pronunciamiento, va a ser habitual en los próximos tiempos a medida en que vayan llegando a esta instancia nuevos casos, tal y como ya se vislumbra a la vista de los recientes pronunciamientos en sede de la AN y, además, es de prever que se ratifique en el criterio sentado en la sentencia analizada.

El procedimiento de comprobación limitada regulado en los artículos 136-140 de la LGT, es un procedimiento de control con un ámbito de actuación más amplio que el previsto para el procedimiento de verificación de datos, y limitado en cuanto a las facultades disponibles por la Administración, en relación con el procedimiento inspector. Se puede asegurar que es un procedimiento de comprobación más próximo al procedimiento inspector que al resto de los procedimientos gestores, circunstancia que justifica que sus efectos sean similares a cualquier otra liquidación provisional dictada en el ámbito de un procedimiento inspector. De ahí que se atribuyan unos efectos preclusivos muy similares a los previstos para actuaciones inspectoras de los que resulta una liquidación provisional, tal y como prevé el artículo 190.6 del RGAT al señalar que «6. Los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación provisional no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo y, exclusivamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias».

De la lectura de la STS podemos extraer las siguientes conclusiones:

- **En primer lugar**, imposibilidad de regularizar un mismo concepto tributario o elementos del mismo, si previamente ha sido objeto de regularización en una comprobación anterior (aplicable tanto a liquidaciones provisionales resultantes de actuaciones de comprobación limitada o de actuaciones inspectoras de alcance parcial).

Para valorar si sucesivas actuaciones de comprobación inciden sobre un mismo elemento de la obligación tributaria, es necesario atender el **alcance de tales actuaciones sucesivas**, en definitiva hay que verificar si la Administración a la hora de comunicar el inicio de ambas actuaciones definió un alcance coincidente en algún elemento de la obligación tributaria.

Si comenzamos analizando el alcance de las actuaciones de comprobación limitada, es necesario señalar que ni la LGT ni el RGAT definen este concepto, la única aproximación al mismo figura en el artículo 148 de la LGT, si bien en el marco a las actuaciones inspectoras de alcance parcial. No obstante, y manteniéndonos en la regulación específica de la comprobación limitada, es posible inferir el sentido que pretendió dar el legislador a este concepto de la redacción del artículo 139.2, que en relación con la resolución expresa que puede poner fin al procedimiento de comprobación limitada, señala que en la misma deberá figurar «... a) La obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación». Por lo tanto, el alcance material y temporal de la actuación se puede identificar con la obligación tributaria o elementos de la misma señalados por la Administración y referidos a un determinado ámbito temporal, aspectos que deberán figurar expresamente en la comunicación de inicio de las actuaciones (art. 137.2 LGT). La delimitación correcta de este alcance es de especial trascendencia ya que de la misma se desprenden los efectos que se derivarán de esta actuación, entre los que se encuentra el efecto preclusivo previsto en el artículo 140.1.

En línea con esta idea, la AN en el asunto analizado señala que «El ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del concepto impositivo al que se **acota** la comprobación».

En el caso analizado, como hemos descrito anteriormente, en las sucesivas comprobaciones limitadas, la Administración «acotó» el alcance de su comprobación mediante un fórmula genérica a la «deducción por reinversión de beneficios extraordinarios», es decir, no excluyó, no se autolimitó excluyendo algún elemento de la obligación tributaria, por lo tanto trasladó al contribuyente que su intención era verificar íntegramente el cumplimiento de los requisitos que dan derecho a disfrutar de este beneficio fiscal, por supuesto en el ámbito de las facultades que el legislador le atribuye en el marco de este procedimiento.

Ahora bien, podríamos plantearnos si el alcance «final» de las actuaciones pueda ser **modificado a la baja** en función de las actuaciones llevadas a cabo por la Administración en cada procedimiento. La respuesta no puede ser más que negativa. El hecho de que posteriormente la Administración, dentro del ámbito por ella «acotado» decida **limitar** su comprobación material a ciertos elementos de la obligación tributaria, no verificando el resto sin causa justificada (y sin hacer uso de la opción de modificar el alcance inicial conforme a lo previsto en el art. 164 RGAT), de ninguna manera tiene efectos en el alcance de tales actuaciones. Es muy ilustrativo a estos efectos la sentencia de la AN objeto de recurso al señalar que «... el carácter limitado de las actuaciones viene referido a la "deducción por reinversión de los beneficios extraordinarios", sin que el hecho de que la Inspección se haya centrado en un determinado elemento del inmovilizado, pueda suponer la exclusión de dicha comprobación de la deducción aplicada por la entidad en relación con otros elementos que configuran el ajuste por esa "deducción", inicialmente no comprobados pero que estaban a disposición de la Inspección».

En el caso analizado, los órganos gestores, en la comprobación limitada relativa al ejercicio 2003 (ejercicio en el que se realizan las actuaciones de enajenación y reinversión), dictan liquidación provisional al entender que «la nave adquirida el 3 de octubre no era válida a efectos de dicha reinversión, por no haberse afectado a la actividad de la empresa». No se indica nada en relación con el resto de los bienes, ya se trate de los que fueron objeto de enajenación que generan la plusvalía, como de aquellos en los que se reinvierte.

La única lectura válida que cabe realizar del resultado de estas actuaciones es que la Administración consideró que el único aspecto incorrecto en la forma de aplicar esta deducción por el contribuyente era la reinversión en la nave indicada y, en consecuencia, el resto de los aspectos eran correctos.

No obstante, ¿hubiera sido posible que la Administración en el desarrollo de estas actuaciones no hubiera podido disponer de toda la información necesaria para analizar el resto de las circunstancias, o que necesitara mayores facultades para abarcar esta comprobación? Efectivamente esto puede acontecer, y de ello era consciente

el legislador al redactar la LGT, estableciendo, en primer lugar, la obligación de la Administración de hacer constar en la resolución que finaliza el procedimiento de las actuaciones concretas desarrolladas, y en segundo lugar creando una salvaguarda administrativa que limita los efectos preclusivos de esta comprobación al señalar en el artículo 140.1 que «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 finalmente, si la Administración entiende que no puede afrontar la comprobación con las facultades que se le otorgan para este procedimiento, contempla la posibilidad de finalizar la comprobación limitada mediante inicio de un procedimiento inspector [art. 139 c) LGT].

- **En segundo lugar**, y admitiendo que el alcance de las actuaciones inspectoras objeto de recurso era coincidente con el de las actuaciones de comprobación limitada realizadas, es decir, «la deducción por reinversión de los beneficios extraordinarios», la única circunstancia que validaría esta nueva comprobación y la liquidación de ella derivada es que la regularización practicada tengan su origen en el descubrimiento de «nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas» en las comprobaciones limitadas desarrolladas previamente (art. 140.1 LGT).

Es decir, se requiere:

- Haber realizado **actuaciones distintas**, y que a consecuencia de ellas
- hayan surgido **nuevos hechos o circunstancias** que alteren el escenario sobre el que se pronunció la liquidación provisional inicialmente practicada.

Respecto a cómo valorar la concurrencia de estos dos requisitos, la STS efectúa una aproximación, si bien, no concluyente.

En primer lugar, la STS no entra a valorar qué debemos entender por «**hechos o circunstancias novedosas**» lo que debe ser interpretado como que asume la argumentación de la AN. Remitiéndonos a ella razona con la siguiente argumentación «Teniendo en cuenta el hecho de que la totalidad de los datos, ... estaban ya a disposición de la Administración tributaria, parece que no concurren "nuevos hechos o circunstancias" que se aprecien "ex novo" en unas actuaciones limitadas... pues dicho concepto no ha sufrido alteración en la situación declarada por el sujeto pasivo, no puede hablarse de novedad, que haya resultado de su apreciación en actuación inspectora posterior».

En esta misma línea se manifiesta la AN en sentencias posteriores, como es el caso de la SAN de fecha 24 de octubre de 2013 [rec. núm. 274/2010 (NFJ052646)], al señalar que «... esa novedad debe referirse a hechos o circunstancias sobrevenidas, que alterasen en alguna medida relevante para la determinación del tributo que se trate el statu quo precedente bajo el cual se efectuó la comprobación limitada de los artículos 136 y siguientes LGT, ...». Es decir, debemos

estar ante nuevos hechos, o circunstancias novedosas, lo que excluye que la nueva liquidación se fundamente en los mismos hechos que ya estaban a disposición de la Administración (hayan sido o no analizados por esta) cuando dictó la liquidación precedente, limitándose a realizar una nueva interpretación o apreciación de la realidad subyacente.

Es ilustrativa y aplicable a estos efectos la reciente STS de 12 de noviembre de 2014 [rec. núm. 1881/2012 (NFJ056750)], que al analizar si hay vulneración del principio de los actos propios en virtud de previas actuaciones inspectoras de alcance parcial, considera que no hay tal vulneración en la medida en que en la segunda comprobación se tuvieron en cuenta datos que no podían llegar a conocerse en la primera comprobación y que se antojaban esenciales y determinantes para la correcta calificación de la operación.

En segundo lugar, como hemos dicho, los hechos nuevos deben proceder de «**actuaciones distintas**». La STS, muy en línea con la argumentación de la AN, considera que este concepto «solo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada».

Siguiendo este razonamiento, si nos atenemos al ámbito de la comprobación limitada, el concepto de «**actuaciones**» se puede inferir de la redacción del artículo 136.2 de la LGT cuando señala que la «... Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes **actuaciones**...» limitando estas a las descritas en este apartado (Examen de los datos consignados en las declaraciones y de los justificantes presentados; examen de los datos en poder de la Administración; examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa, con excepción de la contabilidad; requerimientos a terceros).

Ahora bien, la literalidad del precepto (art. 140.1) al hablar de «actuaciones distintas de las realizadas...» da a entender que los efectos preclusivos se predicen de las «actuaciones realizadas» y no de las actuaciones que potencialmente se podrían realizar, interpretación que justificaría la exigencia de hacer constar en la resolución expresa que ponga fin al procedimiento [art. 139.2 b) LGT] las «**actuaciones concretas realizadas**».

Siguiendo esta línea argumental, se podría llegar a la conclusión de que sería factible valorar como «**actuaciones distintas**»:

- Cualquier actuación de las descritas en el citado artículo 136.2, distinta de las efectivamente realizadas.
- O actuaciones vetadas a la comprobación limitada y, sin embargo, habilitadas para su desarrollo en un procedimiento inspector, por ejemplo, el análisis de la contabilidad o el requerimiento a terceros de movimientos financieros.

De ser válida la *ratio decidendi* anterior, ¿se reputarían como actuaciones distintas el efectuar requerimientos a terceros o al propio contribuyente no efectuado en la comprobación inicial? Si nos ajustamos a una interpretación literal de la norma, habría que considerar estas como novedosas.

Ahora bien, esta interpretación no es la que parece que están contemplando los órganos revisores tales como TEAC, la AN o el propio TS. Y para llegar a esta conclusión, nos apoyamos en algunos razonamientos como los siguientes:

- «Este concepto, el de las actuaciones distintas», solo 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...» (Fundamento Tercero STS).
- «... haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al mas alto nivel (art. 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 solo 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». (Fundamento Tercero STS).
- En un caso bastante similar al que nos ocupa, señala la AN que en esos posibles hechos *ex novo* descubiertos, en ningún caso pueden tener su origen en «... los que descubra la Administración porque en el segundo procedimiento se hubiera esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad...» [Fundamento Cuarto, último párrafo, SAN de 24 de octubre de 2013, rec. núm. 274/2010 (NFJ052646)].
- El propio TEAC ha aplicado esta línea interpretativa en varias resoluciones, así en la Resolución del TEAC de 30 de junio de 2010 [rec. núm. 3979/2009 (NFJ040369)] señala «... y la Inspección no ha descubierto nuevos elementos de hecho o circunstancias que fueran desconocidos por la Oficina Gestora pues esta dispuso de todos los datos relativos a las ventas generadoras del beneficio extraordinario y a las compras que materializaron la reinversión. Desde luego el acuerdo de liquidación no especifica hecho alguno nuevo descubierto que justifique la regularización practicada. Lo único nuevo fue el procedimiento llevado a cabo de valoración de las acciones de Y, SA y Z, SA transmitidas entre partes vinculadas, lo que no puede calificarse de hecho nuevo descubierto al objeto de llevar a cabo la nueva regularización, siendo notorio que, comprobada ya de conformidad la deducción por el aparato de gestión tributaria, resultaba improcedente el recurso a dicho procedimiento de valoración de operaciones entre partes vinculadas».

De la lectura de estos párrafos, solo cabe concluir que la interpretación que se está dando a la expresión «**actuaciones distintas**», se aleja de la literalidad de la norma, entendiendo que estos hechos novedosos solo pueden proceder de actuaciones que **no se hubieran podido realizar en la comprobación limitada inicial**, ya sea porque no se contaba con las facultades necesarias para

su conocimiento en el procedimiento inicial (por ejemplo, el análisis de la contabilidad, requerimientos de movimientos financieros, etc.), o porque se trata de hechos acontecidos con posterioridad y en consecuencia de imposible conocimiento en ese momento, o porque se trata de datos que en su momento no aportó el contribuyente y de imposible conocimiento para la Administración.

En cualquier caso, no hay que olvidar que corresponde a la Administración la carga de probar que efectivamente se han realizado estas «actuaciones distintas», de las que han resultado hechos y circunstancias novedosas que justifican la práctica de una nueva liquidación, ya sea esta provisional o definitiva, para lo cual resulta fundamental que, conforme hemos visto en el artículo 139.2 de la LGT, la resolución que finalice el procedimiento de comprobación limitada describa las actuaciones efectivamente realizadas [entre otras, TEAC de 30 de junio de 2010, RG 3979/2009 (NFJ040369), TEAC de 16 de abril de 2009, RG 890/2008 (NFJ033600)].

De confirmarse esta doctrina y los efectos que de ella se derivan, la Administración tributaria deberá actuar con mayor rigurosidad a la hora de elegir el procedimiento tributario más apropiado para comprobar la correcta tributación derivada de un hecho imponible, a la vista de la naturaleza del mismo y de las facultades que puede desplegar en cada procedimiento.