



Roj: **STS 1261/2025 - ECLI:ES:TS:2025:1261**

Id Cendoj: **28079130022025100045**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **12/03/2025**

Nº de Recurso: **2349/2023**

Nº de Resolución: **270/2025**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 538/2023,**
ATS 15161/2023,
STS 1261/2025

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 270/2025

Fecha de sentencia: 12/03/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2349/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 04/03/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2349/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 270/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra Maria González de Lara Mingo

En Madrid, a 12 de marzo de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2349/2023, interpuesto por la procuradora doña Nuria Munar Serrano, en representación de la mercantil Bopreci, S.L., contra la sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el 1 de febrero de 2023, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 913/2020 sobre impuesto sobre sociedades.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 1 de febrero de 2023 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso núm. 913/2020, frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid -TEARM- de 5 de junio de 2020, desestimatoria, a su vez, de la reclamación económica administrativa interpuesta por la mercantil, relativa al impuesto sobre sociedades, ejercicio 2016, por importe total de 113,11 euros, correspondiente a la cuota más intereses de demora.

SEGUNDO. - *Hechos relevantes.*

Los hechos relevantes en relación con las cuestiones que se van a debatir, según constan en las actuaciones, son los siguientes:

1º.- Actividad de la mercantil: Con fecha 27 de noviembre de 2008, se firmó un contrato privado de cesión de la explotación económica del derecho de imagen entre don Cirilo y Bopreci, S.L., entidad por él participada al 50 por ciento junto con su cónyuge.

La sociedad contabilizó la cesión del derecho de explotación de la imagen por parte de don Cirilo como un activo intangible, procediendo a efectuar la correspondiente amortización.

2º. Actuaciones inspectoras relativas al impuesto sobre sociedades, ejercicios 2011 y 2012.

En el marco de esas actuaciones se incoa acta de disconformidad, núm. A02- NUM000 , y en fecha 6 de julio de 2017 se notifica acuerdo de liquidación correspondiente a ese impuesto y ejercicios, en el que la Inspección concluye que no se trataba de un activo, pues no era controlado económicamente por la empresa, ni un activo intangible, puesto que, para realizar las prestaciones, se requería la intervención directa y personal de don Cirilo y, por lo tanto, no era separable. Esto le llevó a eliminar determinados ajustes extracontables y a la eliminación de la base imponible negativa del ejercicio 2011.

3º Comprobación limitada correspondiente al impuesto sobre sociedades, ejercicio 2016.

En fecha 22 de diciembre de 2017, la interesada recibió propuesta de liquidación provisional correspondiente al impuesto sobre sociedades, ejercicio 2016, cuyo alcance se limita a «comprobar que los importes declarados en concepto de compensación de bases imponibles negativas originados en periodos anteriores, coinciden con los saldos a compensar, en su caso, declarados o comprobados por la Administración en declaraciones de periodos anteriores». En la propuesta se recogía que «resulta un saldo de bases imponibles negativas provenientes de periodos impositivos anteriores pendientes de aplicación en periodos futuros por importe de 144.522,08 euros, lo que supone una minoración de 17.579,44 euros en relación con el saldo declarado...».

En fecha 22 de enero de 2018 se dictó la liquidación provisional correspondiente al concepto impositivo y ejercicio referido -IS 2016- corrigiendo el importe de las bases imponibles negativas pendientes de aplicación.

Interpuesta reclamación económico-administrativa núm. NUM001 ante el TEAR, dicta resolución en la que anula el acto administrativo de liquidación provisional ya que el alcance del procedimiento de comprobación limitada fijado mediante la propuesta de liquidación provisional no alcanzaba la comprobación de la provisión por deterioro de instrumento financiero que fue suprimido sin que las actuaciones se ampliaran a este

elemento de la obligación tributaria, y mantuvo la liquidación provisional en relación a la regularización de la compensación de bases imponibles negativas de periodos anteriores, que fueron fijadas en 144.522,08 euros, después de reducirse en 17.579,44 ya que no existía constancia del incremento de 17.579,44 euros en las bases imponibles negativas que había sido declarado por la entidad en el ejercicio 2016.

La resolución del TEAR fue confirmada por la sentencia de 12 de enero de 2023 dictada por la Sección Quinta de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso contencioso-administrativo 911/2020.

4º.- Posteriores actuaciones inspectoras de comprobación e investigación. El 12 de julio de 2018 se iniciaron actuaciones inspectoras de alcance parcial, limitadas a comprobar en los ejercicios objeto de carga, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores que fueron regularizadas por la Inspección, quedando, por tanto, excluidos de dicha actuación la comprobación de los restantes elementos de la obligación tributaria, así como cualesquiera otras magnitudes procedentes de ejercicios anteriores que tengan incidencia en la liquidación que resulte de la actuación parcial.

A la recurrente se le giró una liquidación, derivada de un acta de disconformidad por la Inspección, el 23 de mayo de 2019, en relación con el impuesto sobre sociedades, ejercicio 2016. El 21 de noviembre de 2019 se dictó acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el acta. Si bien, en un principio, se indicó en el acta de disconformidad que no procedía regularizar el IS de 2016 porque ya se había constatado esa liquidación favorable en el procedimiento de comprobación limitada, finalmente se dictó acuerdo de rectificación de la propuesta del acta al apreciarse una errónea aplicación del efecto preclusivo previsto en el artículo 140.1 LGT porque se había puesto de manifiesto un hecho no tenido en cuenta en tal comprobación: que el importe de las bases imponibles negativas ya había sido regularizado por la Inspección en acuerdo derivado de acta, notificado el 7 de julio de 2017 respecto del IS, periodos 2011 y 2012. En esta regularización se habían eliminado todas las bases imponibles negativas correspondientes a 2011, hecho que no fue tomado en consideración por los órganos de gestión.

El 8 de enero de 2020 se dictó acuerdo de liquidación por la dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Madrid, practicando liquidación por el IS 2016, derivado del acta de disconformidad A02- NUM002 .

Disconforme con el anterior acuerdo, la sociedad contribuyente interpuso, contra el mismo, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid, referenciada con el número NUM003 , que fue desestimada por resolución de 5 de junio de 2020.

La mercantil Bopreci, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el núm. 913/2020 ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid.

TERCERO. - La sentencia de instancia

Esta sentencia, que ahora se impugna en casación, después de desestimar la causa de inadmisión planteada por el abogado del Estado, termina por desatender las alegaciones de la actora sobre la vulneración del artículo 140.1 LGT, porque había sido admitida la existencia de bases imponibles negativas pendientes de aplicar al inicio de 2016 en una liquidación provisional dictada el 22 de enero de 2018, que había puesto fin a un procedimiento de comprobación limitada, iniciado con fecha 22 de diciembre de 2017, con base en lo expuesto en el fundamento de derecho noveno:

«Los datos y circunstancias señalados ponen de manifiesto que la liquidación provisional practicada por el órgano de gestión de la Agencia Tributaria en enero de 2018 se limitó a ajustar el importe de las bases imponibles negativas declaradas por la entidad actora en su autoliquidación del ejercicio 2016 al importe que había consignado en su autoliquidación del ejercicio 2015 como pendiente de aplicación en periodos futuros.

La AEAT no tuvo a su disposición en ese procedimiento de comprobación limitada la liquidación referida a los ejercicios 2011 y 2012 que había eliminado dichas bases imponibles negativas. El obligado tributario no comunicó al órgano de gestión la existencia de esa anterior liquidación y, además, mostró su conformidad con la cuantía de las bases imponibles negativas provenientes de periodos anteriores y pendientes de compensación que fijó dicho órgano de gestión en la liquidación provisional del ejercicio 2016 (144.522,08 euros).

La existencia y cuantía de las bases imponibles negativas pendientes de compensación al finalizar el año 2015 no fue comprobada -ni podía serlo- por el órgano de gestión porque no era el objeto del procedimiento (limitado al ejercicio 2016) y, además, lo que resulta definitivo, porque el art. 25.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004 dispone que la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda el obligado tributario debe acreditarse con la exhibición de la liquidación autoliquidación, la contabilidad y los

oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron. Y el examen de la contabilidad es una actuación que no puede realizar la Administración en el procedimiento de comprobación limitada por impedirlo el art. 136.2.c) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

La inexistencia de bases negativas pendientes de compensar al finalizar el ejercicio 2015 se puso de manifiesto en las actuaciones inspectoras iniciadas el 12 de julio de 2018 (después de que el órgano de gestión practicase la liquidación en fecha 22 de enero de 2018), que finalizaron con la liquidación de fecha 22 de abril de 2019, relativa a los ejercicios 2013 a 2015 del Impuesto sobre Sociedades, en la que se declaró que tanto al inicio del año 2013 como a la conclusión del año 2015 no existían bases negativas pendientes de compensar en periodos futuros.

Esta circunstancia determinó que la liquidación aquí recurrida, practicada el 8 de enero de 2020, eliminase las bases negativas procedentes de periodos anteriores y pendientes de compensar declaradas por la entidad actora en el ejercicio 2016, decisión que no vulnera el art. 140.1 de la Ley General Tributaria porque, como ya se ha dicho, se precepto legal no prohíbe realizar una nueva regularización cuando en un procedimiento posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución que puso fin al anterior procedimiento de comprobación limitada.

Por otro lado, el hecho de que no sea firme la liquidación de los ejercicios 2013, 2014 y 2015 (ni, en su caso, la de los ejercicios 2011 y 2012) no afecta a la conclusión antes expuesta por ser de aplicación los principios de ejecutividad y de eficacia previstos en los artículos 38 y 39 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre».

Por último, en el fundamento de derecho décimo de la sentencia, se desestiman las alegaciones sobre conculcación de la doctrina de los actos propios y del principio de confianza legítima porque «antes de practicarse la liquidación aquí recurrida la AEAT no había dictado ningún acuerdo que reconociese la existencia de bases impositivas negativas pendientes de compensación al concluir el ejercicio 2015, ya que, como hemos dicho con anterioridad, la liquidación provisional del órgano gestor no se pronunció sobre la existencia y cuantía de tales bases por exceder del objeto del procedimiento de comprobación limitada, de manera que no existía un acto propio de la Administración tributaria que le vinculase para el futuro en ese aspecto, ni había generado esperanzas en el administrado de que iba a resolver la cuestión controvertida en un determinado sentido».

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación. La procuradora de los tribunales, doña Nuria Munar Serrano, en representación de la mercantil Bopreci, S.L., presentó escrito el 17 de marzo de 2023 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: los artículos 136.2, 140.2 y 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y la jurisprudencia que los interpreta.

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 22 de marzo de 2023.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 8 de noviembre de 2023, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

[...] **«2.1.** Determinar si los efectos preclusivos que impone el art. 140 LGT, en el procedimiento de comprobación limitada, se mantienen, aunque se compruebe, con ocasión de la tramitación de un procedimiento inspector posterior, que tal resultado contradice, a su vez, lo consignado en una liquidación previa que había alcanzado firmeza.

2.2. Precisar qué actuación resulta exigible a la Administración cuando advierta la existencia de una liquidación tributaria girada en un procedimiento de gestión, favorable al contribuyente y contradictoria con otra anterior liquidación dictada en un previo procedimiento de inspección. En particular, si puede tal regularización ser objeto, a su vez, de una tercera comprobación que agrave la situación jurídica del contribuyente, sin someterse a las reglas sobre revisión de oficio de los actos favorables, para efectuar una nueva liquidación en relación con el objeto comprobado.

2.3. Determinar si existen situaciones asimilables a las previstas en el artículo 140.1 LGT y, en concreto, si el efecto preclusivo de ulterior comprobación sobre el mismo objeto permite regularizar, por tercera vez, la situación favorable al contribuyente y si puede la Administración prescindir de los hechos y elementos que determinaron la deuda tributaria más favorable en una regularización posterior.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

Los artículos 136, 140 y 141 de la LGT, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA».

3.- Interposición. La representación procesal de la mercantil Bopreci, S.L. interpuso recurso de casación mediante escrito de 18 de enero de 2024.

Concluye el escrito de interposición resumiendo que: «Los órganos de gestión disponían de todos los datos precisos y podían haber efectuado la misma regularización que llevó a cabo la inspección.

Lo que no puede justificarse bajo ningún pretexto es que, por el hecho de que en el procedimiento de comprobación limitada no se regularizaran las bases impositivas en los términos que pretendía la inspección, se intente volver a comprobar la misma obligación tributaria, socavando la seguridad jurídica que impera en los procedimientos tributarios seguidos ante la Administración.

El ejercicio 2016 ha sido comprobado en dos ocasiones siendo, como hemos puesto de manifiesto, idéntico el objeto de comprobación. Por tanto, no puede sino concluirse que en este procedimiento inspector se está revisando su comprobación anterior fuera de los supuestos establecidos en el artículo 140.1 de la LGT, lo que no resulta conforme a Derecho y supone que deba dejarse sin efecto la presente propuesta de liquidación, con base precisamente en el artículo 140.1 LGT».

4.- Oposición al recurso interpuesto. El abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito, el 6 de marzo de 2024, oponiéndose al presente recurso, en el cual concluye, frente a las pretensiones de la recurrente que sus pretensiones deben ser desestimadas, y que «la principal cuestión de interés casacional merece la siguiente respuesta: Los efectos preclusivos que impone el art. 140 LGT en el procedimiento de comprobación limitada se mantienen en un procedimiento inspector posterior siempre que el obligado tributario preste su consentimiento a ello».

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 7 de marzo de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 9 de octubre de 2024 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 3 de diciembre de 2024, habiéndose pospuesto posteriormente el señalamiento, por necesidades del servicio, al 4 de marzo de 2025, fecha en la que, efectivamente, comenzó la deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si los efectos preclusivos que impone el artículo 140 LGT, en el procedimiento de comprobación limitada, se mantienen, aunque se compruebe, con ocasión de la tramitación de un procedimiento inspector posterior, que tal resultado contradice, a su vez, lo consignado en una liquidación previa que había alcanzado firmeza. Asimismo, se nos requiere precisar qué actuación resulta exigible a la administración cuando advierta la existencia de una liquidación tributaria girada en un procedimiento de gestión, favorable al contribuyente y contradictoria con otra anterior liquidación dictada en un previo procedimiento de inspección. En particular, si puede tal regularización ser objeto, a su vez, de una tercera comprobación que agrave la situación jurídica del contribuyente, sin someterse a las reglas sobre revisión de oficio de los actos favorables, para efectuar una nueva liquidación en relación con el objeto comprobado. En último término, se nos solicita determinar si existen situaciones asimilables a las previstas en el artículo 140.1 LGT y, en concreto, si el efecto preclusivo de ulterior comprobación sobre el mismo objeto permite regularizar, por tercera vez, la situación favorable al contribuyente y si puede la administración prescindir de los hechos y elementos que determinaron la deuda tributaria más favorable en una regularización posterior.

SEGUNDO.- Alegaciones de las partes.

Bopreci comienza sus alegaciones manifestando que la comprobación limitada del ejercicio 2016 validó unas bases impositivas negativas que, posteriormente, fueron cuestionadas por la administración en los ejercicios previos 2013 a 2015 y, nuevamente, en el propio ejercicio 2016 en un procedimiento inspector posterior. Dichas bases impositivas negativas tenían el mismo origen, la amortización del inmovilizado intangible consistente en los derechos de imagen de don Cirilo, por lo que, lo dispuesto en ese primer procedimiento, entiende, afectaba, no solo al ejercicio objeto de comprobación, sino a todos aquellos cuyas bases impositivas negativas tenían la misma procedencia.

Bopreci mantiene que no han tenido lugar nuevos hechos ni circunstancias que pudieran habilitar a la administración a una segunda comprobación. «La Administración disponía de la información necesaria y no corresponde al obligado tributario informarle de actuaciones que han emanado de la propia administración tributaria». La Administración Tributaria es la única responsable de no haber ajustado bien la deuda derivada de aquella liquidación.

Entiende que la sentencia de instancia niega efectos preclusivos a una comprobación previa a la ahora recurrida, con el mismo alcance material y temporal y con un mismo origen común a todas ellas. El tribunal de instancia se aparta de lo dispuesto en el artículo 140 LGT relativo a los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada.

Conforme al citado artículo, la conformidad prestada en un procedimiento de comprobación limitada sobre determinados elementos hace que estos no puedan ser objeto de posterior impugnación, quedando, por ende, firmes, a todos los efectos. La administración solo quedaría habilitada para iniciar un nuevo procedimiento sobre esos elementos si se descubren nuevos hechos o nuevas circunstancias de actuaciones distintas, situación que no ha tenido lugar en el presente caso, en la medida en que la notificación del acuerdo de liquidación relativo al IS, ejercicios 2011-2012 fue anterior al inicio de la comprobación limitada relativa al IS, ejercicio 2016.

Considera que la interpretación efectuada por el tribunal también contraviene de manera manifiesta la jurisprudencia del Tribunal Supremo que interpretó el citado precepto (sentencia de 15 de junio de 2017, rec. cas. 3502/2015 y sentencia 3 de febrero de 2016, rec. cas. 4140/2014).

No puede tener efecto inocuo que la administración efectuara una comprobación relativa a las bases impositivas negativas correspondientes al ejercicio 2016, con carácter previo a la regularización de las bases impositivas negativas correspondiente a los ejercicios 2013 a 2015 y 2016 efectuada por el órgano inspector, disponiendo en ese momento de todos los elementos para efectuar la misma.

La segunda comprobación debió causar estado, quedando comprobada para siempre, salvo que se descubrieran nuevos hechos o que dicho descubrimiento resulte de actuaciones distintas a las realizadas y especificadas en la resolución de la comprobación realizada, lo que ni ha sido comunicado al contribuyente ni figura en el expediente.

Los órganos de gestión disponían de todos los datos precisos y podían haber efectuado la misma regularización que llevó a cabo la inspección.

Lo que no puede justificarse es que, por el hecho de que en el procedimiento de comprobación limitada no se regularizaran las bases impositivas en los términos que pretendía la inspección, se intente volver a comprobar la misma obligación tributaria, socavando la seguridad jurídica que impera en los procedimientos tributarios seguidos ante la Administración.

Pone de manifiesto que el ejercicio 2016 ha sido comprobado en dos ocasiones siendo idéntico el objeto de comprobación. Por tanto, no puede sino concluirse que en este procedimiento inspector se está revisando su comprobación anterior fuera de los supuestos establecidos en el artículo 140.1 de la LGT, lo que no resulta conforme a Derecho y supone que deba dejarse sin efecto la presente propuesta de liquidación, con base precisamente en el artículo 140.1 LGT.

Cualquier otra interpretación, a juicio de la recurrente, supondría una vulneración del principio de buena fe y buena administración a los que están sometidas todas las administraciones públicas, pues no puede concebirse que, en una misma cuestión, con mismo alcance y objeto se hayan dictado tres liquidaciones con resultado distinto. El principio de buena administración reclama la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente y ordena en este caso, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y garantizar la necesaria protección jurídica de los ciudadanos, impidiendo situaciones absurdas, en las cuales la administración ignore sus propios actos en perjuicio del contribuyente.

Como ha podido comprobarse, la recurrente se ha limitado a realizar alegaciones sobre la primera de las cuestiones con interés casacional, no habiendo manifestado nada sobre las dos restantes.

Por su parte, la Abogacía del Estado comienza recordando que el artículo 140.1 LGT prohíbe 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».

Pues bien, a su juicio, precisamente en este caso se constató por el tribunal de instancia que «la AEAT no tuvo a su disposición en ese procedimiento de comprobación limitada la liquidación referida a los ejercicios 2011 y 2012 que había eliminado dichas bases impositivas negativas y que el obligado tributario no comunicó al órgano de gestión la existencia de esa anterior liquidación y, además, mostró su conformidad con la cuantía de las bases impositivas negativas provenientes de periodos anteriores y pendientes de compensación que fijó dicho órgano de gestión en la liquidación provisional del ejercicio 2016 (144.522,08 euros). Esta conformidad del obligado tributario es relevante en este caso, no pudiendo ir posteriormente contra sus propios actos».

Tales circunstancias han de tenerse en cuenta para abordar la cuestión que presenta interés casacional, considerando que los efectos preclusivos que impone el artículo 140 LGT en el procedimiento de comprobación limitada se mantienen en un procedimiento inspector posterior siempre que el obligado tributario preste su consentimiento a ello.

En cuanto a las otras dos cuestiones planteadas en el auto de admisión, a saber, cuál sería la actuación exigible a la administración cuando exista una liquidación tributaria favorable al contribuyente que se contradiga con datos consignados en una previa liquidación fruto de actuaciones inspectoras y sobre la posible existencia de otras situaciones asimilables, la Abogacía del Estado considera que exceden del ámbito del asunto analizado por el tribunal *a quo*, advirtiendo que la recurrente tampoco realiza observaciones sobre ellas.

TERCERO.- El criterio de la Sala.

El 27 de julio de 2017 el obligado tributario presentó la declaración-liquidación correspondiente al impuesto sobre sociedades, ejercicio 2016, del que resulta una cantidad a devolver de 31.565,63 euros.

El impuesto sobre sociedades del ejercicio 2016 de Bopreci, S.L. ha sido objeto de dos comprobaciones por parte de la Administración, en primer lugar, mediante un procedimiento de comprobación limitada, que se inició el 21 de diciembre de 2017, en el que se han modificado las bases impositivas negativas pendientes de compensar en periodos impositivos posteriores, quedando fijadas en 144.552,08 euros, arrojando un resultado de una cantidad a devolver de 26.996,46 euros y, en segundo lugar, a través de un procedimiento inspector, que se inició el 12 de julio de 2018, habiendo tenido el mismo objeto, la comprobación de bases impositivas negativas, y el mismo ámbito temporal, el ejercicio 2016. El 21 de noviembre de 2019, tras haberse dado audiencia a la sociedad interesada, se dictó acuerdo de rectificación de la liquidación contenida en el acta A02- NUM002, en la que entiende la oficina técnica «que no cabe atribuir a la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades de 2016 los efectos preclusivos que reconoce el acta de disconformidad, dado el evidente error en la apreciación de los hechos de la liquidación provisional» Aprecia una errónea aplicación del efecto preclusivo previsto en el artículo 140.1 LGT porque se había puesto de manifiesto un hecho no tenido en cuenta en tal comprobación: que el importe de las bases impositivas negativas ya había sido regularizado por la Inspección en acuerdo derivado de acta, notificado el 7 de julio de 2017 respecto del IS, periodos 2011 y 2012. En esta regularización se habían eliminado todas las bases impositivas negativas correspondientes a 2011, hecho que no fue tomado en consideración por los órganos de gestión.

El primero de los procedimientos terminó con una regularización que se plasmó en una liquidación provisional que, como se ha dicho, modificó las bases impositivas consignadas fijándolas en una cuantía de 144.522,08 euros, esto es, únicamente se minoraba su importe. Efectivamente, el alcance del procedimiento de comprobación limitada «se circunscribe a la revisión y comprobación de los datos declarados», concretamente, «comprobar que los importes declarados en concepto de compensación de bases impositivas negativas originados en periodos anteriores, coinciden con los saldos a compensar, en su caso, declarados o comprobados por la Administración en declaraciones de periodos anteriores».

Mientras que el alcance del procedimiento inspector es el siguiente: «las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148.2 y en el artículo 178.3 del RD 1065/2007 (RGAT), limitándose las actuaciones a comprobar, en los ejercicios objeto de carga, la compensación de bases impositivas negativas de ejercicios anteriores que fueron regularizadas por la Inspección, quedando, por tanto, excluidos de dicha actuación, la comprobación de los restantes elementos de la obligación tributaria, así como cualesquiera otras magnitudes procedentes de ejercicios anteriores que tengan incidencia en la liquidación que resulta de la actuación parcial».

Por tanto, en el presente caso, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 140.1 LGT, en cuya virtud «dictada la resolución de 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 hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución».

No puede olvidarse el artículo 140 de la LGT, que regula el efecto preclusivo de la comprobación limitada, disponiendo que, dictada resolución en un procedimiento de esa clase, la Administración no podrá efectuar una nueva regulación en relación con el objeto de la comprobación, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución. No se concreta ni en la LGT ni en el RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que ha de entenderse por (i) descubrir nuevos hechos o circunstancias, y, asimismo, tampoco se precisa que ha de entenderse por hechos o circunstancias (ii) que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución que puso fin al procedimiento de comprobación limitada. La decantación de esos conceptos, por tanto, se lleva a cabo, jurisprudencialmente. Es muy importante, en consecuencia, dejar constancia en dicha resolución «de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas a efectos de un posterior procedimiento inspector», como señala el preámbulo del mencionado Real Decreto. No podrá la administración volver sobre sus pasos, sin acudir previamente a un procedimiento de revisión, «salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución». Podríamos decir que, por regla general, se produce una especie de efecto de "cosa comprobada".

Iniciado y tramitado el procedimiento de comprobación limitada (con arreglo a lo dispuesto en los artículos 137 y 138, de la LGT respectivamente) puede concluir, como se sabe, por resolución expresa, caducidad o el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada (artículo 139.1). La STS 187/2016, de 3 de febrero, recurso 4140/2014, declara:

«Si termina por resolución expresa, ésta debe contener, al menos, (i) la obligación tributaria o los elementos de la misma y el ámbito temporal objeto de comprobación; (ii) la especificación de las concretas actuaciones realizadas; (iii) la relación de hechos y fundamentos de derecho que la motiven, y la liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación (artículo 139.2).

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

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

En el caso analizado las "actuaciones" posteriores realizadas en el procedimiento de inspección, no son distintas de las "realizadas" en el previo procedimiento de comprobación limitada, pues ambas se refieren al mismo concepto impositivo y periodo, y, concretamente, la procedencia de la comprobación de la compensación de bases imponibles negativas originados en periodos anteriores.

Sila administración pudo haber contado con toda la documentación necesaria para decidir sobre tal compensación desde el primer procedimiento de comprobación limitada, no podía volver a regularizar, en un segundo procedimiento, este de inspección, ya que no cabe apreciar "nuevos hechos o circunstancias" puesto que los hechos y circunstancias no han no ha sufrido alteración alguna desde la comprobación limitada y, en consecuencia, no puede hablarse de "novedad" que haya resultado de su apreciación por la inspección en actuación posterior, puesto que tales hechos, en este caso, son previos al inicio de sus actuaciones, o mejor, los mismos que ya existían al tiempo del procedimiento de comprobación limitada.

En suma, como declara la reciente sentencia de 9 de diciembre, rec. cas. 2606/2023, referida a las mismas partes, «tras referir el artículo 140 de la LGT que una vez 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, y señalar el párrafo a) del apartado 2 del artículo 139 LGT, al que se remite el artículo transcrito, que la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir la *"obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación"*, se desprende que el precepto referido, en aras a la seguridad jurídica del contribuyente, prevé que una comprobación limitada previa produce efecto preclusivo respecto de lo ya comprobado».

Pues bien, es contrario a la seguridad jurídica ofrecer a la administración una nueva oportunidad para realizar una actuación más intensa. No es admisible, en las condiciones que venimos describiendo, que se lleven a cabo de manera sucesiva en el tiempo, actuaciones de gestión y posteriormente de inspección sobre el mismo objeto.

No se ha acreditado por la Administración tributaria que el acto resultante de las actuaciones inspectoras apartándose de la liquidación provisional, que puso fin de manera expresa al procedimiento de comprobación limitada, se base en hechos o circunstancias distintas, de suerte que, no siendo así, no podemos considerar conforme a derecho la liquidación resultante de las actuaciones inspectoras, ahora recurrida, pues lo contrario sería tanto como sostener que, por la mera apertura de un procedimiento posterior, en este caso, de inspección, se podría revisar en perjuicio del obligado tributario, una resolución firme, cual es, en esta ocasión, la derivada del procedimiento de comprobación limitada.

Dadas las consideraciones expuestas, la Sala considera procedente fijar doctrina jurisprudencial en el caso enjuiciado en relación con la primera cuestión con interés casacional, sin entrar a examinar las dos restantes, a saber, cuál sería la actuación exigible a la administración cuando exista una liquidación tributaria favorable al contribuyente que se contradiga con datos consignados en una previa liquidación fruto de actuaciones inspectoras y sobre la posible existencia de otras situaciones asimilables, convenimos con la Abogacía del Estado en que exceden del ámbito del asunto analizado por el tribunal *a quo*, de hecho, la recurrente no formula alegaciones sobre ellas. La doctrina que fijamos es que los efectos preclusivos que impone el art. 140 LGT, en el procedimiento de comprobación limitada, se mantienen, aunque se compruebe, con ocasión de la tramitación de un procedimiento inspector posterior, que tal resultado contradice, a su vez, lo consignado en una liquidación previa que había alcanzado firmeza.

CUARTO.- Pretensiones de las partes.

Bopreci solicita que, con estimación del recurso interpuesto, se acuerde la anulación total de la sentencia recurrida.

Por su parte, la pretensión de la Abogacía del Estado es que las pretensiones de la recurrente sean desestimadas, puesto que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y por ello solicita su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario.

Por todas las razones expuestas precedentemente, declaramos haber lugar al recurso y como consecuencia de ello, estimamos el recurso interpuesto por la representación de la entidad Bopreci, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 5 de junio de 2020, que desestimó la reclamación núm. NUM003 deducida contra el acuerdo de liquidación relativo al impuesto sobre sociedades, ejercicio 2016, declarando no ajustada a derecho la resolución recurrida y, por tanto, se decreta su anulación.

QUINTO.- Costas

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

PRIMERO.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia

SEGUNDO.- Haber lugar al recurso de casación núm. 2349/2023, interpuesto por la procuradora doña Nuria Munar Serrano, en representación de la mercantil Bopreci, S.L., contra la sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el 1 de febrero de 2023, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 913/2020 sobre impuesto sobre sociedades, sentencia que se casa y anula.



TERCERO. Estimar el recurso interpuesto por la representación de la entidad Bopreci, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 5 de junio de 2020, que desestimó la reclamación núm. NUM003 deducida contra el acuerdo de liquidación relativo al impuesto sobre sociedades, ejercicio 2016, declarando no ajustada a derecho la resolución recurrida y, por tanto, se decreta su anulación.

CUARTO. -Hacer el pronunciamiento sobre costas, en los términos dispuestos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ