

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056512

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 30 de octubre de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 2568/2013***SUMARIO:**

Procedimientos de gestión tributaria en la Ley 58/2003. *Procedimiento iniciado mediante declaración. Efecto preclusivo de la comprobación realizada a raíz de la solicitud de la aplicación de una reducción. Imposibilidad de su modificación en un posterior procedimiento de inspección. Recurso de casación para la unificación de doctrina.* No cabe aceptar, como defiende la Administración autonómica, que la oficina gestora, antes de resolver el recurso de reposición en el que se solicitaba la aplicación de las reducciones en la base imponible correspondientes a la adquisición de participaciones sociales por la concurrencia de los requisitos establecidos en la ley 19/1991 (Ley IP) para considerarlas exentas, estuviere imposibilitada para efectuar actuación alguna de comprobación o de investigación, tal y como se deduce del procedimiento para el reconocimiento por la Administración tributaria de beneficios fiscales de carácter rogado, regulado en los arts. 136 y 137 RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria). Todo lo contrario, la Inspección incluso llegó a reconocer que concedió el beneficio comprobando tan sólo la relación de parentesco entre el causante y los herederos. Así las cosas, es obligado concluir que no es posible modificar la liquidación provisional revisada por la Inspección a través de una liquidación definitiva que trata sobre los mismos hechos y pronunciamientos jurídicos, a salvo se intente dicha modificación por un procedimiento especial de revisión. [Vid., en el mismo sentido, STS, de 22 de septiembre de 2014, recurso n.º 4336/2012 (NFJ055693) y, STSJ del Principado de Asturias, de 25 de marzo de 2013, recurso n.º 1151/2011 (NFJ052088), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), arts. 136 y 137.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 123 b) y 140.

PONENTE:*Don Emilio Frías Ponce.***SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a treinta de Octubre de dos mil catorce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación para unificación de doctrina núm. 2568/2013, interpuesto por D. Luis Carlos , representado por el Procurador D. Roberto Muñoz Solís, contra la sentencia de 25 de marzo de 2013, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, con sede en Oviedo, en el recurso contencioso administrativo núm. 1151/2011 , sobre liquidación y sanción por el Impuesto sobre Sucesiones.

Ha sido parte recurrida la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La sentencia impugnada estima el recurso contencioso administrativo interpuesto por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias, de 28 de febrero de 2011, que estima las reclamaciones formuladas por D. Luis Carlos contra el acuerdo de liquidación de 8 de abril de 2010, del Jefe de Área de Inspección de los Servicios Tributarios

del Principado de Asturias derivada del acta de inspección incoada por el concepto del Impuesto sobre Sucesiones en relación a la herencia de D. Ángel Daniel , de la que resulta una deuda de 39.221,10 euros, y contra la resolución sancionadora de 27 de septiembre de 2010 del Jefe del Área de Inspección Tributaria imponiendo sanción por infracción tributaria grave en relación al acta levantada, por importe de 23.803,30 euros.

El Tribunal Económico había anulado la liquidación practicada por no haberse seguido el procedimiento oportuno, toda vez que la única posibilidad de revisar una liquidación practicada en el procedimiento de gestión y en la que se admitió la reducción por transmisión de participaciones sociales, es a través de uno de los procedimientos de revisión, contemplados en el art. 216 y siguientes de la Ley 58/2003 .

Sin embargo, la Sala entendió que tratándose de una liquidación provisional practicada en el marco de un procedimiento de gestión tributaria, iniciado mediante declaración era posible su modificación por la Inspección, al quedar aquélla siempre a resultas de una posible comprobación y liquidación definitiva.

Tal conclusión se basó en la siguiente argumentación, que se recoge en el Fundamento Tercero:

"Ante los argumentos de las partes, la cuestión planteada, según lo actuado, se concreta en la liquidación provisional practicada por la Administración Tributaria, con recurso de reposición y su modificación posterior en un procedimiento de inspección, y en tal sentido, como se expresa en la demanda, no cabe duda que la liquidación cuestionada se adopta, artículo 31.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , en el marco de un procedimiento de gestión tributaria del artículo 123.b) de la LGT , en un procedimiento iniciado mediante declaración, regulado en los artículos 128 y ss. de la LGT y 133 y ss. del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , y dicha liquidación tiene el carácter de provisional a tenor de lo dispuesto en el artículo 101.4 de la LGT y así se recoge en las respectivas liquidaciones, de tal forma que es la liquidación definitiva la que no puede ser modificada si no es acudiendo a los procedimientos de revisión establecidos en el Título V de la LGT, no así la liquidación provisional, pues como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2012 , el que habiéndose practicado liquidación provisional no puede practicarse liquidación definitiva porque no ha ocurrido nada que justifique volver sobre los mismos hechos no tiene respaldo en norma tributaria alguna, y tal rectificación no debe quedar constreñida sólo a los hechos de la liquidación anterior, pues se puede modificar cualquiera de los elementos constitutivos de una anterior liquidación provisional, incluso rectificando el derecho aplicado, respetando, naturalmente, que no se hubiera producido la prescripción del derecho a liquidar de la Administración, añadiendo que no debe olvidarse que la liquidación es un acto resolutorio de la Administración tributaria por el que realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria, de conformidad con la normativa tributaria, viniendo este concepto reconocido en la actualidad por el art. 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , y por el art. 190 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , siendo la liquidación impugnada un fiel reflejo de tal concepto legal. La distinción entre la liquidación provisional y la definitiva consiste en que aquélla no produce una vinculación definitiva, ni para el sujeto pasivo ni para la Administración, que podrá rectificar sin limitación alguna la provisional anteriormente practicada, incluidos los errores de derecho. La liquidación definitiva será, pues la practicada en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de todos los elementos de la obligación tributaria, produciendo una vinculación definitiva para las partes por resultar inmodificable. La liquidación definitiva supone la completa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, permitiendo con ello la oportuna cuantificación de la deuda tributaria, quedando la liquidación provisional siempre a resultas de una posible ulterior comprobación y liquidación definitiva, por lo que sólo produce efectos transitorios. Constituye un acto administrativo anticipado pero perfecto, sometido por el ordenamiento jurídico al vasallaje de la liquidación definitiva. En consecuencia, siendo ajustada a Derecho la actuación inspectora cuestionada, procede estimar este motivo de casación"

Anulada la resolución del TEAR, el Tribunal de instancia acuerda la retroacción de las actuaciones al momento de dictarse la resolución, para que se pronuncie sobre las demás cuestiones planteadas en las reclamaciones formuladas por la parte recurrente.

Segundo.

Contra referida sentencia, la representación de D. Luis Carlos interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina, por entender que la misma llega a pronunciamientos distintos de los recogidos en la sentencia firme núm. 01096/2012, dictada por la misma Sala, con fecha 30 de octubre de 2012, en el recurso contencioso administrativo 1153/2011 , siendo la doctrina correcta la de esta última sentencia anterior a la recurrida.

Tercero.

Conferido traslado al Abogado del Estado y al Servicio Jurídico del Principado de Asturias, la representación estatal no formuló escrito de oposición, haciéndolo el Principado de Asturias con la súplica de que

se inadmita por no cumplir el recurso los requisitos para su admisibilidad, al no razonar de forma precisa y circunstanciada las identidades determinantes de la contradicción alegada, no concurriendo la existencia de infracción del ordenamiento jurídico por parte de la sentencia recurrida, ó subsidiariamente, lo desestime y confirme íntegramente la sentencia de instancia.

Cuarto.

Remitidas las actuaciones se señaló el día 29 de octubre de 2014 para el acto de votación y fallo.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Para mejor comprensión del recurso de casación para la unificación de doctrina que se interpone contra la sentencia de 25 de marzo de 2013, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que estimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias, frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de 25 de Febrero de 2011, anulando la liquidación practicada por el Servicio de Inspección del Ente público de Asturias, por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones, ante la imposibilidad de revisar una previa liquidación girada en el marco de un procedimiento de gestión, y en el que se aporta como contradictoria la dictada por la misma Sala de fecha 30 de octubre de 2012, conviene tener en cuenta, los siguientes antecedentes:

1º) Fallecido D. Ángel Daniel el 1 de julio de 2004, los herederos presentaron el 30 de diciembre siguiente, ante la Oficina de Gestión Tributaria de Oviedo del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, escrito en relación con los bienes, derechos y deudas dejadas por el causante, lo que determinó la práctica de las correspondientes liquidaciones provisionales por el concepto del Impuesto sobre Sucesiones por un importe de 48.346,11 euros, que fueron recurridas en reposición, al no haberse aplicado la reducción provista por el art. 12 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, respecto a las participaciones sociales de las que el causante era titular en las Sociedades Expomar Excavaciones y Proyectos, S.L, y Desarrollo de Transportes y Servicios Martínez.

2º) En resolución de fecha 29 de Diciembre de 2005, ante las reposiciones formuladas, la Jefe de la Sección de Sucesiones y Donaciones acordó anular las liquidaciones inicialmente giradas, por resultar procedente acoger la pretensión relativa a la reducción solicitada, ordenando girar nuevas liquidaciones con aplicación de la reducción del 99 %.

3º) Giradas nuevas liquidaciones, el recurrente, entre otros, procedió a ingresar, en fecha 17 de abril de 2006, un total de 1.717,53 euros.

4º) Sin embargo, con fecha 6 de abril de 2009, se inician actuaciones inspectoras, a efectos de comprobación del Impuesto sobre Sucesiones de D. Ángel Daniel, incoándose acta de disconformidad al ahora recurrente el día 15 de enero de 2010, al considerarse que con respecto a las participaciones de la mercantil Expomar Excavaciones y Proyectos, S.L, no procedía la reducción aplicada en la resolución del recurso de reposición, lo que determinó el correspondiente acuerdo de liquidación de 8 de abril de 2010, adoptado por el Jefe del Área de inspección del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, del que resultaba una cuota de 31.737,73 euros, y 7.483,37 euros por intereses de demora.

5º) Además, la Inspección acordó incoar procedimiento sancionador que finalizó con resolución sancionadora de 4 de julio de 2010 por importe de 23.803,30 euros.

6º) Interpuestas reclamaciones económicas administrativas, por el ahora recurrente, contra los acuerdos de liquidación y de sanción de la Inspección, ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias, fueron estimadas por resolución de 28 de febrero de 2011, al entender que los acuerdos dictados con motivo del recurso de reposición devinieron firmes, pretendiendo la Administración revisar esta cuestión mediante un procedimiento de inspección, sin que se hubiera producido la existencia de nuevos hechos o circunstancias de las ya conocidas,

7º) No obstante, la sentencia impugnada estimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Principado de Asturias, al considerar procedente la rectificación de la liquidación provisional girada por la Inspección, sin tener que acudir a los procedimientos de revisión.

8º) Distinta fue la respuesta dada a otro heredero por la misma Sala en sentencia de 30 de octubre de 2012, concretamente a Doña Casilda.

Segundo.

Sentado lo anterior, alegada la inadmisibilidad del recurso de casación interpuesto por la letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias, conviene analizar si el escrito de interposición cumple los requisitos necesarios para la admisibilidad.

Dicha representación aduce, en primer lugar, que el recurso no cumple la carga procesal que impone el art. 97.1 de la Ley Jurisdiccional en el sentido de tener que razonar de forma precisa y circunstanciada las identidades determinantes de la contradicción alegada, y además, en todo caso, que no concurre la existencia de infracción del ordenamiento jurídico por parte de la sentencia impugnada.

Pues bien, basta la simple lectura del escrito de interposición? para rechazar la primera objeción que formula la letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias.

En efecto, tras señalar que la sentencia de contraste recoge los hechos que dieron lugar al litigio, afirma que "existe una identidad de hechos entre esta sentencia y la que se recurre, pues ambas se refieren a la misma sucesión, en la que se practica una liquidación provisional del Impuesto que es recurrida en reposición al no haberse realizado adecuadamente la reducción de la base imponible, pues no se tuvieron en cuenta determinadas participaciones en sociedades mercantiles, y estimado el recurso, posteriormente se inicia un procedimiento de inspección que gira nuevas liquidaciones modificando la reducción e imponiendo la correspondiente sanción. Por Doña Casilda , heredera del causante se interponen reclamaciones económico- administrativas números NUM000 y NUM001 , que acumuladas, son estimadas por el Tribunal al considerar que el procedimiento seguido por la Administración autonómica no se ajusta a derecho y, en consecuencia, procede anular la liquidación practicada, así con la sanción. El Servicio Tributario del Principado la recurre."

Existe, asimismo, identidad de fundamentos pues ambas sentencias se basan en el contenido y alcance de las liquidaciones provisionales y definitivas, de la trascendencia del recurso de reposición que se interpone y se estima contra una liquidación provisional, y de si es necesario o no acudir al proceso de revisión (artículos 113 ley 30/1992, de 26 de noviembre , 140 , 148 , 216 y ss y 223 de la Ley General Tributaria).

Existe, además, identidad de pretensiones, pues se pretende por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias, en los dos procedimientos contenciosos, que se anulen las Resoluciones dictadas por el TEAR, dado que es procedente seguir sus argumentos, la modificación de la liquidación provisional por otra liquidación definitiva dictada en un posterior procedimiento de inspección tributaria, aún cuando la provisional haya sido recurrida en reposición y estimado el recurso, sin que sea necesario acudir a un procedimiento de revisión.

En esta sentencia de contraste, la pretensión de los Servicios Tributarios del Principado se desestima mientras que en la recurrida se estima.

Ante esta realidad, resulta difícil mantener que la recurrente no cumplió con la carga procesal que le impone el art. 97.1 de la Ley Jurisdiccional , al razonar con precisión las identidades cuya concurrencia exigen los artículos 96.1 y 97.1.

Tampoco cabe negar la existencia de contradicción entre las sentencias compradas, toda vez que, para la aportada como de contraste, interpuesto un recurso de reposición contra una liquidación provisional practicada por un órgano de gestión, tras una declaración del obligad, se produce una revisión de dicha liquidación en vía administrativa, que acarrea la declaración de unos determinados derechos del contribuyente, sin que sea posible, también en vía administrativa, y por el órgano de inspección modificarla al no existir hechos, ni circunstancias nuevas.

La argumentación ofrecida literalmente establecía:

"A juicio de esta Sala es perfectamente conforme a derecho el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo de Asturias recurrido, que anula, tanto la resolución sancionadora como la denominada liquidación definitiva por el impuesto de sucesiones, practicada en 2010. Efectivamente, tras la comunicación del obligado tributario de los datos con trascendencia tributaria, la Administración procede a liquidar el impuesto girando la correspondiente liquidación provisional e instado un recurso de reposición, se resuelve por la Administración en sentido estimatorio. La Administración ejerció con plenitud de potestades su derecho a liquidar el tributo, y desde luego también con igualdad de posibilidades ejerció sus potestades de revisión en vía administrativa, y es así que después de tres años, cuando ella misma liquidó en un acto declarativo de derechos para el recurrente ya que no estamos en un supuesto de autoliquidación, pretende modificar su liquidación, que insistimos trae causa en el ejercicio de sus propias potestades, a través de un procedimiento de inspección, alterando significativamente la cuantía de la deuda tributaria e incorporando además una sanción de multa. No va a negar esta Sala las potestades inspectoras de la Administración tributaria que debe de actuar sobre las autoliquidaciones que presenten los sujetos pasivos, pero desde luego no es viable que una liquidación realizada por la Administración sobre la base de una declaración sea alterada mediante un procedimiento de inspección.

El expediente que la oficina judicial entrega a la Sala como sustento de las actuaciones impugnadas es una amalgama de folios sueltos y sin orden alguno, en los que es imposible encontrar documento o sentido alguno. En todo caso, en el que se denomina Acuerdo de liquidación, que parece estar al folio 37 y ss. del

expediente, no se invoca precepto alguno en el que sostener la actuación, tal y como se desarrollan los hechos anteriormente descritos. Efectivamente, el art. 141 de la Ley General Tributaria posibilitaría que tras una comprobación limitada la Administración pudiera hacer una nueva regularización cuando se descubran nuevos hechos o circunstancias. Sin embargo, en el caso que decidimos, nada de eso hay, ni existen nuevos hechos, ni estamos ante un procedimiento de comprobación limitada en el que se haya girado liquidación alguna. La liquidación se gira tras una declaración del obligado y se vuelve a modificar en el seno de un procedimiento de revisión de actos en vía administrativa. Efectivamente, los procedimientos tributarios pueden iniciarse mediante declaración y darán lugar a una liquidación provisional que no está sujeta más que al plazo de prescripción y es obligación de la Administración cuando realiza esa liquidación provisional ajustar a la legalidad los datos y la liquidación acudiendo en su caso al procedimiento de comprobación o de inspección, pero nunca puede dictar una liquidación provisional declarativa de derechos y posteriormente modificarla sin acudir a los procedimientos especiales de revisión. Insistimos en que no estamos ante un procedimiento de autoliquidación, sino de liquidación. Efectivamente la desestimación del recurso en estos particulares debe conllevar también la confirmación en todos sus extremos de la resolución del TEARA impugnada."

Tercero.

Sentada la contradicción, es preciso establecer cuál de los criterios opuestos es el correcto, lo que nos lleva al examen de la cuestión de fondo.

Según el recurrente la sentencia recurrida no tiene en cuenta la trascendencia del recurso de reposición sobre la liquidación provisional practicada en vía de gestión, ya que al ser la propia Administración la que practica la liquidación provisional del Impuesto sobre Sucesiones, la que es competente para resolver el recurso de reposición que se presenta contra la misma, al efecto de que se reconozca una determinada reducción de la base imponible, es obvio que por la resolución del mismo se tuvo que haber comprobado e investigado todas las cuestiones de hecho y de derecho que dieron lugar a su estimación declarando haber lugar a la reducción, dando lugar a una segunda liquidación que debe ser considerada parcialmente provisional y parcialmente definitiva, que sólo puede ser nuevamente modificada en aquellos elementos del hecho imponible que no fueron comprobados.

Agrega que la sentencia recurrida conculca el principio de congruencia y de la prohibición de la reformatio in peius, pues resuelto el recurso de reposición en sentido favorable al recurrente, no cabe empeorar la situación a través de un nuevo acto dictado en vía administrativa, la liquidación definitiva que no contempla nuevos hechos ni circunstancias.

Finalmente, considera que la sentencia recurrida interpreta indebidamente el contenido y alcance de las liquidaciones provisionales y definitivas y no tiene en cuenta lo dispuesto en el art. 133.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio .

Por el contrario, la Administración Autónoma opone que las liquidaciones provisionalmente practicadas a los herederos fueron en base a la declaración de bienes realizada, sin que mediase acto alguno de comprobación, valoración o revisión, y que la reducción reconocida en reposición para las participaciones no había sido solicitada en la declaración de bienes, estimándose el recurso ante el carácter rogado del beneficio, sin que tampoco mediase acto de comprobación.

Efectuada esta precisión, mantiene que las liquidaciones provisionales por el Impuesto sobre Sucesiones que se practican, tanto inicialmente, como tras la solicitud de reducción por participaciones societarias, vía recurso de reposición, se adoptan en el marco de un procedimiento de gestión tributaria del tipo previsto en el art. 123 b) de la Ley General Tributaria denominado "procedimiento iniciado mediante declaración", y pueden ser modificadas por la Administración tributaria sin tener que recurrir para ello a ninguno de los procedimientos especiales de revisión contemplados en el art. 216 y siguientes de la Ley General Tributaria .

Cuarto.

No cabe aceptar, como defiende la Administración Autónoma, que la Oficina Gestora, antes de resolver el recurso de reposición en el que se solicitaba la aplicación de las reducciones en la base imponible, correspondientes a la adquisición de participaciones sociales, por la concurrencia de los requisitos establecidos en la ley 19/1991 para considerarlas exentas, estuviere imposibilitada para efectuar actuación alguna de comprobación o de investigación, pues en el procedimiento para el reconocimiento por la Administración tributaria de beneficios fiscales de carácter rogado, regulado en los artículos 136 y 137 del Real Decreto 1065/2007 , 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 procedimientos de aplicación de los tributos, se impone la comprobación de los requisitos para la concesión de un beneficio fiscal, que ha de realizarse de acuerdo con los datos y documentos que se exigían en la normativa reguladora del beneficio fiscal, y los datos que declaren o suministren terceras personas o que pueda obtener la Administración Tributaria mediante requerimiento al propio obligado y a terceros (art. 136.2), imponiendo el apartado 3 que con carácter previo a la notificación de la

resolución se deberá notificar al obligado tributario la propuesta de resolución cuando vaya a ser denegatoria para que, en un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de dicha propuesta, alegue lo que corresponda a su derecho.

Por su parte, el art. 137.1, relativo a los efectos del reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado, tras disponer que el reconocimiento de los beneficios fiscales surtirá efectos desde el momento que establezca la normativa aplicable o, en su defecto, momento de su concesión, señala que el reconocimiento de beneficios fiscales será provisional cuando esté condicionado al cumplimiento de condiciones futuras o a la concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el expediente

Nada, por tanto, impedía al órgano gestor realizar la oportuna comprobación, y prueba de hecho es que la resolución de la reposición justificaba la estimación en base a los argumentos expuestos en el recurso, admitiendo la propia Inspección: " que el órgano gestor se limitó a aplicar la reducción expresamente solicitada por los herederos del causante-cónyuge y descendientes directos, y a la que éstos decían tener derecho, sin realizar ningún tipo de comprobación más que la derivada precisamente de dicho parentesco (puesto que la reducción sólo está prevista para los cónyuges, descendientes y adoptados de una persona fallecida o, cuando no existan éstos para los descendientes adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado)", por lo que no era automática la concesión del beneficio, sin comprobación alguna como se sostiene.

Con independencia de lo anterior, y dado que los herederos se acogieron al procedimiento iniciado mediante declaración, hay que recordar que el art. 133.1 del referido Reglamento, confiere al órgano competente de la Administración tributaria realizar las actuaciones necesarias para practicar la liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el art. 129.2 de la ley 98/2003, de 17 de diciembre , General Tributaria, esto es, podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración, o cualquier otro que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de las mismas y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores, precisando, a continuación, que asimismo la Administración tributaria podrá hacer requerimientos a terceros, y que cuando la Administración tributaria vaya a tener en cuenta datos distintos a los declarados por el obligado tributario, deberá notificar previamente la propuesta de liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el art. 129.3 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , para concluir el párrafo 3 estableciendo " que la liquidación que se dicte tendrá carácter provisional . La Administración Tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación e investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución".

Quinto.

Siendo todo ello así, la conclusión a que se llega es que ha de estimarse como correcta, como se postula por el recurrente, la interpretación que realiza la sentencia de contraste, declarando ajustada a derecho la imposibilidad de que pueda modificarse la liquidación provisional revisada por un recurso de reposición vía inspección y a través de una liquidación definitiva que trata sobre los mismos hechos y pronunciamientos jurídicos, a salvo se intente dicha modificación por un procedimiento especial de revisión.

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

Dicha sentencia estableció la siguiente doctrina:

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

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

La comprobación limitada, disciplinada en los artículos 136 a 140 de la Ley General Tributaria , es una modalidad de los procedimientos de gestión tributaria [artículo 123.1.e)], para la realización de una de las funciones propias de la misma [artículo 117.1.h)]. Su objetivo radica en comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria (artículo 136.1),

mediante (i) el examen de los datos que hayan sido consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones o en los justificantes presentados o que se requieran al efecto, o que estén en poder de la Administración tributaria y pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos de la misma no declarados o distintos de los declarados; (ii) el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial (excepto la contabilidad mercantil), así como de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos; y (iii) requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentran obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes (artículo 136.2).

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

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

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

Y, en efecto, como los propios jueces a quo subrayan, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (artículo 9.3) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos.

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

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

Sexto.

Por lo expuesto, procede estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por D. Luis Carlos contra la sentencia de 25 de marzo de 2013 , que se casa y anula y, por las mismas razones, procede desestimar el recurso contencioso administrativo que interpuso la Letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, de 28 de febrero de 2011, que deberá confirmarse, sin que se aprecien circunstancias para una expresa imposición de costas en la instancia.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad que nos confiere el pueblo español.

FALLAMOS

Primero.

Estimar el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por D. Luis Carlos contra la sentencia de 25 de marzo de 2013, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias , sentencia que se casa y anula .

Segundo.

Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias de 28 de febrero de 2001, que se confirma, sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Certifico.

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