

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073173

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 497/2019, de 10 de abril de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1215/2018

SUMARIO:

Procedimientos de gestión tributaria en la Ley 58/2003. *Procedimiento iniciado mediante declaración. Efectos de la liquidación practicada en un procedimiento iniciado mediante declaración. Efecto preclusivo de la comprobación.* La cuestión jurídica a resolver consiste en determinar si el reconocimiento de una reducción de la base imponible en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración puede impedir, por aplicación de lo dispuesto en el art. 140.1 Ley 58/2003 (LGT), la posterior comprobación por los órganos de inspección tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación del cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de ese beneficio fiscal, y, por ende, la denegación de la reducción de la base imponible anteriormente reconocida en la correspondiente liquidación definitiva. La STS de 15 de junio de 2017, recurso n.º 3502/2015 (NFJ068163) concluyó que para el supuesto que desde un primer momento, la totalidad de los datos sobre la declaración estuviesen a disposición de la Administración tributaria, no cabe «ex novo» apreciar «nuevos hechos o circunstancias» en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo, y en consecuencia no puede hablarse de «novedad», que haya resultado de su apreciación en actuación inspectora posterior. Por tanto, el Tribunal declara que el reconocimiento de la reducción de la base imponible prevista en el art. 20.2.c) Ley ISD, para la adquisición *mortis causa* de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el art. 4.Octavo de la Ley 19/1991 (Ley IP), en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, impide la posterior comprobación por los órganos de inspección tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación, del cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de ese beneficio fiscal, cuando la Administración tributaria tiene desde el primer momento todos los datos relativos a los requisitos condicionantes del dicho beneficio fiscal y éste fue reconocido por ella, salvo que en dicho procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la liquidación provisional mediante la que terminó el procedimiento iniciado mediante declaración. [Vid., ATS, de 30 de mayo de 2018, recurso n.º 1215/2018 (NFJ073171), que admite el recurso de casación interpuesto contra la STSJ del Principado de Asturias, de 4 de diciembre de 2017, recurso n.º 13/2017 (NFJ069660), que se recurre en este auto].

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 20.

Ley 19/1991 (Ley IP), art. 4.Octavo.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 102, 112, 115, 127, 128, 129, 130, 133 y 137 a 140.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 136 y 137.

PONENTE:*Don Isaac Merino Jara.*

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 497/2019

Fecha de sentencia: 10/04/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1215/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/03/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.ASTURIAS CON/AD SEC.3

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 1215/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 10 de abril de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1215/2018 interpuesto por la Letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias, en la representación procesal del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, de fecha 4 de diciembre de 2017 , dictada en el procedimiento ordinario núm. 13/2017, sobre impugnación de la resolución de 28 de octubre de 2016 del Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias estimatoria de la reclamación frente al acuerdo de liquidación definitiva del impuesto de sucesiones.

Comparece como parte recurrida Doña Noemi representada por el Procurador de los Tribunales, Don Manuel María Álvarez Buylla Ballesteros y defendida por el letrado Don José Francisco Álvarez Díaz.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 4 de diciembre de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, desestimatoria del recurso 13/2017 interpuesto por la Administración del Principado de Asturias frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, estimatoria de la reclamación económico-administrativa presentada por Doña Noemi frente al acuerdo de fecha 9 de julio de 2014 dictado por el Jefe del Área de inspección del Ente Público de Servicios Tributarios en el Principado de Asturias por el que se practicó liquidación definitiva del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), en relación a la herencia de Blanca , ascendiendo la misma a la cantidad de 32.081,68 euros, siendo 26.137,97 euros la cuota, más otros 5.943,71 euros en concepto de intereses de demora.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) En fecha 28 de agosto de 2009 se presentó ante el Ente público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, relación de bienes y derechos de Doña Blanca , fallecida el 1 de marzo de 2009, instituyendo como herederos a sus seis hijos por partes iguales. En dicho escrito se manifestaba que resultaba de aplicación la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre; del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISyD) sobre la vivienda habitual del causante y la reducción del 99 por 100 aplicable a las participaciones en la entidad "ARCILLAS REFRACTARIAS SA". A raíz de la presentación de este escrito se inició un procedimiento de gestión que finalizó con la emisión de una liquidación el 10 de noviembre de 2009 que arrojaba una cantidad a ingresar de 21.515,86 euros.

b) El 12 de septiembre de 2013 se dicta requerimiento poniendo en conocimiento de la interesada el inicio de actuaciones de inspección del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación con la herencia de Doña Blanca . Intentada la notificación en dos ocasiones, el día 21 de octubre de 2013 se procedió a su publicación en el Boletín Oficial del Principado de Asturias. Dentro del plazo otorgado al efecto, el obligado tributario compareció a través de representante.

c) Ni en el trámite de audiencia posterior a la finalización de las actuaciones de comprobación, ni en el plazo de alegaciones posterior a la emisión de la propuesta de regularización emitida el 24 de enero de 2014, consta la presentación de escrito de alegaciones por parte de la interesada.

d) Con fecha 9 de julio de 2014 se dictó acuerdo de liquidación que fue notificado al día siguiente a la hoy recurrida, a través de su representante. La inspección consideró que no se cumplían los requisitos para la reducción del 99 por 100 a las acciones de la entidad ARCILLAS REFRACTARIAS S.A. por cuestionarse el

requisito del efectivo ejercicio de funciones de dirección en la entidad, ya que habiéndose identificado como administradora de ésta a Doña Noemi , la inspección consideró que era ajena a la gestión diaria y no realizaba funciones de dirección.

e) Frente al anterior acuerdo interpuso la interesada reclamación económico-administrativa basada entre otras cuestiones, en la consideración de que la liquidación originaria dictada por Servicios Tributarios del Principado de Asturias el 10 de noviembre de 2009 (en la que se reconoció la procedencia de la aplicación de la reducción a las acciones de la mercantil) había devenido firme, creando un efecto preclusivo por lo que no podía cuestionarse posteriormente salvo que se acudiese a un procedimiento especial de revisión.

f) El Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias estimó la reclamación por considerar que "Atentaría al principio de seguridad jurídica consagrado en nuestra Constitución que una vez reconocido un derecho por parte de la Administración, ésta pudiera desdecirse de lo inicialmente afirmado, sin seguir para ello los procedimientos legalmente específicamente previstos a tal fin"

Segundo. *La sentencia de instancia.*

1. Frente al citado acuerdo, la Administración del Principado de Asturias interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que fue tramitado bajo el número 13/2017, que lo desestimó a través de la sentencia ahora recurrida.

Razona así la sentencia en su fundamento jurídico tercero: "[...]en el presente caso la Administración disponía de todos los datos para liquidar el impuesto, y aprobó la oportuna liquidación provisional, que el recurrente abonó, siendo regularizada y liquidada de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando los datos a los que no atendió en su momento, pese, y nada se acredita en contra, de poder hacerlo al disponer de los mismos, y con ello este Tribunal, en el alcance del artículo 140.1 de la LGT y normas de desarrollo, estima procedente seguir, en el caso que nos ocupa, el criterio mantenido en la STS de 30 de octubre de 2016 (más recientemente la sentencia de 18 de enero de 2017 y de 15 de junio de 2017), dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina, pues, en efecto, si ha mediado una resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, que devino además firme, el artículo 140.1 citado impide 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[...]".

Tercero. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. El Principado de Asturias a través de su representante preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 18 de enero de 2018.

2. En dicho escrito, la recurrente identificó como normas y jurisprudencia infringidas por la sentencia recurrida el art. 115.3 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria , así como el artículo 137 del Real Decreto 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, así como la doctrina contenida en la sentencia de este Tribunal de fecha 21 de febrero de 2014 dictada en el recurso de casación número 4185/2011 .

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 30 de enero de 2018 y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 30 de mayo de 2017, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en los apartados 2.c) y 3.a) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"Determinar si el reconocimiento de la reducción de la base imponible prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , para la adquisición mortis causa de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Octavo de la Ley

19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio , en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración puede impedir, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , la posterior comprobación por los órganos de inspección tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación del cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de ese beneficio fiscal, efectuada al amparo del artículo 115.3 de este último texto legal, y, por ende, la denegación de la reducción de la base imponible anteriormente reconocida en la correspondiente liquidación definitiva".

Cuarto. *Interposición del recurso de casación.*

1 . La Letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias interpuso el recurso de casación mediante escrito de 20 de julio de 2018 que observa los requisitos legales y en el que, con base en las infracciones ya señaladas en el escrito de preparación del recurso, solicita de la Sala que dicte sentencia que: "anule la Sentencia recurrida, y en consecuencia, anule asimismo la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias de 28 de octubre de 2016, dictada en la reclamación económico-administrativa núm. 33/990/2014, y declare la conformidad a derecho del Acuerdo de 9 de julio de 2014, del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, sobre liquidación por el Impuesto de Sucesiones".

2. Dado traslado del escrito de interposición a la parte recurrida, con fecha 20 de noviembre de 2018 la representación procesal de Doña Noemi presentó escrito de oposición al presente recurso en el que expone que: "Por nuestra parte las pretensiones que deducimos son dos. En primer lugar, que el Art. 115.3 sí impide a los órganos de inspección tributaria denegar un beneficio fiscal -en este caso la reducción de la base imponible prevista en el Art. 20.2 c LISD- por la concurrencia de determinados requisitos exigidos al momento de su concesión -y no condiciones futuras- si dichos requisitos ya fueron comprobados en el procedimiento en el que se dictaron. Así pues, dicho impedimento deriva del propio Art. 115.3 LGT en relación con principios de seguridad jurídica, igualdad entre las partes en la relación tributaria y confianza legítima. Y en esta conclusión, que se obtiene de una norma ubicada en el Capítulo I, Principios Generales del Título III, La aplicación de los tributos, de la Ley General Tributaria, resulta indiferente cual sea el procedimiento de aplicación de los tributos y las propias normas de cualquiera de éstos porque estamos refiriéndonos a una norma aplicable tanto a los procedimientos de gestión como a los de inspección.

La segunda pretensión es que se declare que, en todo caso, la Sentencia impugnada sí tuvo por comprobado el cumplimiento de dichos requisitos por el órgano de gestión del Ente de Servicios Tributarios del Principado de Asturias al momento de practicar la liquidación provisional, lo que por aplicación del Art. 115.3 LGT impide de nuevo la revisión del cumplimiento de dichos requisitos posteriormente en un procedimiento inspector".

Quinto. *Señalamiento para deliberación, votación y fallo.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 26 de marzo de 2019 para la votación y fallo del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del recurso de casación y delimitación de los hechos.*

El 28 de agosto de 2009 se presentó escrito ante el Ente público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias solicitando la liquidación del ISyD derivada del fallecimiento de Doña Blanca el 1 de marzo de 2009, que instituyó como herederos a sus seis hijos por partes iguales. Como se refleja en el Acta de disconformidad fechada el día 24 de enero de 2014 extendida por la inspección de tributos del Principado de Asturias en dicho escrito se incluye una relación de bienes y su valoración, simultáneamente se solicita la aplicación de sendas reducciones en la base imponible del impuesto, tanto sobre el valor de la vivienda habitual como sobre las

participaciones en la sociedad "Arciresa" (valoradas en 716.290,78 euros), por entender cumplidas las condiciones previstas en el artículo 20.2 c) del ISyD. Como consecuencia de la citada deflación y una vez aplicadas las reducciones solicitadas el órgano de gestión tributaria notificada a cada heredero en concepto de liquidación del ISD una deuda tributaria de 21.515,86 euros, finalmente ingresada por cada uno de ellos el 11 de noviembre de 2019.

El 12 de septiembre de 2013 se pone en conocimiento de Doña Noemi el inicio de actuaciones de inspección del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación con la herencia de Doña Blanca . Intentada la notificación en dos ocasiones, el día 21 de octubre de 2013 se procedió a su publicación en el Boletín Oficial del Principado de Asturias de conformidad con lo dispuesto en el artículo 112 de la Ley General Tributaria .

De la comprobación realizada en el marco de dicho procedimiento inspector se desprende la correcta declaración de bienes y derechos y su valoración, así como el derecho a practicar reducciones en la base imponible del impuesto derivadas de la condición de algunos de esos bienes, como son los contratos de seguros de vida a favor de los herederos y la vivienda habitual del cesante, previstas en el artículo 20.2.b) y c) del ISyD. En cambio, no se considera correcta la reducción de las participaciones sociales en "Arciresa", dado que no se cumple por Doña Noemi la condición de ejercicio de funciones de dirección y remuneración consiguiente prevista en el apartado d) del artículo 5º del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre , al que se remite el artículo 20.2 c) de la Ley del ISyD . Con fecha 9 de julio de 2014 se dictó el correspondiente acuerdo de liquidación. Frente al cual interpuso la interesada reclamación económico-administrativa que fue estimada, frente a la cual, a su vez, la Administración interpuso ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, recurso contencioso administrativo que fue tramitado bajo el número 13/2017, que lo desestimó a través de su sentencia de fecha 4 de diciembre de 2017 . El Principado de Asturias preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 18 de enero de 2018., considerando que la sentencia de instancia había infringido el art. 115.3 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria , así como el artículo 137 del Real Decreto 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,

Segundo. *La cuestión de interés casacional objeto del recurso.*

La cuestión que presenta ese interés es, como ya se ha indicado antes, la siguiente:

"Determinar si el reconocimiento de la reducción de la base imponible prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , para la adquisición mortis causa de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Octavo de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio , en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración puede impedir, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , la posterior comprobación por los órganos de inspección tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación del cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de ese beneficio fiscal, efectuada al amparo del artículo 115.3 de este último texto legal, y, por ende, la denegación de la reducción de la base imponible anteriormente reconocida en la correspondiente liquidación definitiva".

Tercero. *El juicio de la Sala sobre la cuestión de interés casacional*

Comenzaremos haciendo referencia al procedimiento de gestión iniciado por declaración para pasar después a referirnos a las actuaciones inspectoras.

El apartado 1 del artículo 128 LGT , relativo a la Iniciación del procedimiento de gestión tributaria mediante declaración dispone que "cuando la normativa del tributo así lo establezca, la gestión de este se iniciará mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional".

Por su parte, el artículo 129 LGT , referido a la tramitación del procedimiento iniciado mediante declaración, establece:

"1. La Administración tributaria deberá notificar la liquidación en un plazo de seis meses desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración o desde el siguiente a la comunicación de la Administración por la que se inicie el procedimiento en el supuesto al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior.

En el supuesto de presentación de declaraciones extemporáneas, el plazo de seis meses para notificar la liquidación comenzará a contarse desde el día siguiente a la presentación de la declaración.

La normativa de cada tributo podrá señalar plazos diferentes para notificar la liquidación.

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración tributaria 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 los mismos y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores.

3. Realizadas las actuaciones de calificación y cuantificación oportunas, la Administración tributaria notificará, sin más trámite, la liquidación que proceda, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

Cuando se hayan realizado actuaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo y los datos o valores tenidos en cuenta por la Administración tributaria no se correspondan con los consignados por el obligado en su declaración, deberá hacerse mención expresa de esta circunstancia en la propuesta de liquidación, que deberá notificarse, con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, para que el obligado tributario alegue lo que convenga a su derecho.

En las liquidaciones que se dicten en este procedimiento no se exigirán intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en período voluntario, sin perjuicio de la sanción que pueda proceder de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 192 de esta ley".

No se ha previsto, con carácter general, la notificación de una propuesta de liquidación seguida del trámite de alegaciones. Ello solo está previsto cuando se hayan realizado actuaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 129 LGT y los datos o valores tenidos en cuenta por la Administración tributaria no se correspondan con los consignados por el obligado en su declaración. No se dio esta circunstancia en esta ocasión, de manera que se notificó la propuesta de liquidación sin ofrecer trámite de alegaciones. Cuando se giró la liquidación provisional tampoco se indicó que no se hubieran comprobado determinados extremos. Efectivamente, por toda motivación se indica lo siguiente: Liquidación en concepto de sucesiones devengada al fallecimiento de D^a. Blanca , emitida de conformidad con lo establecido en el artículo 129.3 de la Ley 58/2003 , General Tributaria. Aplicación de reducciones en concepto de parentesco, adquisición de vivienda habitual, participaciones en entidades y seguro de vida.

Finalmente, el artículo 130 LGT , dedicado a la terminación del procedimiento iniciado mediante declaración, prevé que este procedimiento termine por alguna de las siguientes causas:

"a) Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria.

b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo previsto en el apartado 1 del artículo anterior sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción".

No está previsto que este procedimiento, a diferencia de lo que sucede con otros, que su terminación pueda suponer el inicio de otro, como sucede con el procedimiento de devolución de ingresos indebidos (art. 127), con el procedimiento de verificación de datos (art. 133) y con el procedimiento de comprobación limitada (art. 139). Ello no significa que la Administración no pueda más tarde, dentro del plazo de prescripción, iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección. Esta vez se han iniciado actuaciones inspectoras de comprobación e investigación con objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios de interesada. Las actuaciones tienen alcance general, se refieren al periodo 1 de marzo de 2009 y tienen por objeto el fallecimiento de D^a. Blanca .

Pues bien, el Decreto 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 (en lo sucesivo, RGGIT), dispone en su artículo 133 lo siguiente:

"1. En los procedimientos iniciados mediante declaración del obligado tributario, el órgano competente de la Administración tributaria podrá realizar las actuaciones necesarias para practicar la liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 129.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria . Cuando se requieran datos o documentos al obligado tributario se le otorgará un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para su aportación, salvo que la normativa específica establezca otro plazo. Asimismo, la Administración tributaria podrá hacer requerimientos a terceros.

2. 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 artículo 129.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

3. 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 o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución ".

Es decir, la Administración tributaria no podrá iniciar un nuevo procedimiento encaminado a regularizar la situación tributaria del obligado tributario en relación con el objeto sobre el que ha recaído liquidación provisional como consecuencia de la declaración presentada, en la que, recuérdese se solicitó expresamente, y se concedió, la exención por la titulación de participaciones sociales en "Arciresa". La Administración tributaria quedó vinculada por el contenido de su resolución que recoge la liquidación provisional. Al respecto recuérdese que el artículo 102.2 de la LGT establece que:

"2. Las liquidaciones se notificarán con expresión de:

- a) La identificación del obligado tributario.
- b) Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.
- c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho .
- d) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición.
- e) El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.
- f) Su carácter de provisional o definitiva".

Resulta clave la descripción de las actuaciones realizadas y de los hechos y fundamentos de derecho que la motiven. No podrá la administración volver sobre sus pasos, sin acudir a un procedimiento de revisión previo, "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 un efecto de "cosa comprobada".

La recurrente también considera aplicable el artículo 115.3 LGT que establece que "los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en el que se dictaron tendrán el carácter de provisional. La Administración tributaria podrá comprobar la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley". Este precepto, según la recurrente, ha sido infringido por la sentencia del Tribunal de instancia.

En dicho precepto se prevé la posibilidad de regularización de los actos de la concesión o reconocimiento de beneficios fiscales sin necesidad de previa revisión de dichos actos. No es una posibilidad que carezca de límites, al contrario, está ceñida a dos supuestos: uno, que dichos actos estén condicionados al cumplimiento de condiciones futuras; y dos, la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados. En esta ocasión nos hallamos ante la segunda de las dos hipótesis.

Como se recordará, en el auto de admisión a la hora de concretar la cuestión con interés casacional se menciona, además, del artículo 115.3 LGT , el artículo 140.1 del mismo texto legal , relativo a los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada. Éste dispone:

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

En el auto de admisión se indica que no hay duda de que la restricción contenida en el artículo 140.1 LGT se aplica a los procedimientos de comprobación limitada, pero no es tan claro que se aplique, sin más, en un procedimiento de declaración tributaria, por más que uno y otro concluyan en una liquidación provisional. Esta precisión hace más inteligible la denunciada vulneración por la sentencia recurrida del artículo 115.3 LGT y del artículo 137 RGGIT, aunque el beneficio fiscal que así se discute no sea de aplicación rogada, porque en el marco de un procedimiento de liquidación iniciado mediante declaración podría operar del mismo modo que si lo fuera.

En este punto debemos matizar las referencias al artículo 140.1 de la LGT , puesto que éste se refiere a un procedimiento de gestión, el de comprobación limitada, cuando resulta que las actuaciones que siguieron a la liquidación provisional dictada en el procedimiento iniciado mediante declaración, fueron actuaciones de inspección. Otro tanto hemos de decir en relación con la referencia al artículo 137 del RGGIT puesto que no nos hallamos ante un procedimiento para el reconocimiento de beneficios de carácter rogado que se encuentra regulado en los artículos 136 y 137 Real Decreto 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, Sección 5.ª, sino ante un procedimiento iniciado mediante declaración, Sección 4.ª del Capítulo II del Título IV. En realidad, la referencia debería entenderse realizada el artículo 133 RGGIT.

Ello no significa que los criterios jurisprudenciales sobre dichos preceptos (artículo 140.1 LGT y 137 RGGIT) no puedan ser útiles a los presentes efectos.

Este es el caso de la STS 246/2016, de 3 de febrero, recurso 4140/2014 , referida a una liquidación practicada por la Inspección sobre los mismos hechos que fueron objeto de una previa comprobación limitada , que no un procedimiento iniciado mediante declaración, FJ 6º.

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

Y, en efecto, como los propios jueces a quo subrayan, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (artículo 9.3) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos. Este criterio ya había sido seguido por las sentencias de 22 de septiembre de 2014 , rec. casación núm. 4336/2012 y 30 de octubre de 2014, rec casación núm. 2568/2013.

Mutatis mutandis , algo bastante similar podemos decir ahora que, si el procedimiento iniciado mediante declaración, termina, como es el caso, con una resolución expresa, esta 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 (iv) la liquidación provisional. No se olvide que, según el artículo 128.1 LGT el procedimiento de gestión iniciado por medio de declaración comenzará "mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional". Por otro lado, según dispone el artículo 129.2 "la Administración tributaria 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 los mismos y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores". En la presente ocasión, pudiendo haberlo hecho, la Administración no ha requerido al obligado tributario para que aclarase los datos consignados en su declaración ni tampoco ha realizado actuaciones de comprobación de valores. Esta vez, de conformidad en el artículo 129.3 LGT , lo que ha hecho la Administración, una vez realizadas las actuaciones de calificación y cuantificación oportunas, ha sido notificar, sin más trámite, la liquidación procedente. Pues bien, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución (artículo 9.3) que, presentada una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria que realizada una actuación inspectora destinada a comprobar la concurrencia de determinados requisitos para aplicar un benéfico fiscal (99 %) 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.

Por parte de la Administración, a la vista de la declaración presentada por los herederos, y tras las oportunas actuaciones de calificación y cuantificación, reconoce la procedencia de la reducción prevista en el artículo 20.2 c) de la LISyD. Posteriormente, al amparo de lo previsto en el artículo 115.3 LGT , pretende dejar sin efecto ese previo "reconocimiento" sin seguir ningún procedimiento especial de revisión, mediante la realización de actuaciones inspectoras.

No se especifican las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de gestión con el detalle necesario; pero en todo caso, sabemos que debieron realizarse actuaciones de "calificación y cuantificación", durante los tres meses que transcurrieron desde se presentó la declaración (28 de agosto de 2009) o hasta que se giró la liquidación provisional (10 de noviembre de 2009). Este proceder es contrario al principio de seguridad jurídica. Es importante destacar que la aplicación del beneficio fiscal controvertido fue solicitada por los herederos y reconocido por la Administración. Ese reconocimiento no es automático, es precisa, una labor de calificación y cuantificación es, preciso, por tanto, llevar a cabo, una labor de comprobación. No se ha acreditado por quien corresponde, en este caso, la Administración tributaria, que el nuevo acto resultante de las actuaciones

inspectoras apartándose de la liquidación provisional que puso fin al procedimiento de gestión iniciado por la presentación de la declaración por los herederos se base en hechos distintos, 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 iniciado por declaración. No se ha acreditado por la Administración que se hayan examinado nuevos documentos y pruebas que permitan establecer una solución contraria a la inicialmente acordada con respecto a la aplicación de los beneficios fiscales previstos en el artículo 20.2 Ley ISyD . La inspección tributaria está facultada para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales [(art. 141 e)], pero ha de hacerlo dentro de los márgenes legalmente previstos.

Para concluir, como declara la STS de 15 de junio de 2017, rec. casación núm, 3502/2015 , FJ 3º, venimos sosteniendo en la interpretación del citado art. 140.1, "que para el supuesto que desde un primer momento, la totalidad de los datos sobre la declaración, en el presente caso del Impuesto sobre sucesiones, estuviesen a disposición de la Administración tributaria, no cabe "ex novo" apreciar "nuevos hechos o circunstancias" en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo, y en consecuencia no puede hablarse de "novedad", que haya resultado de su apreciación en actuación inspectora posterior.

Así, en el caso analizado las "actuaciones" posteriores, no son distintas de las "realizadas y especificadas" por los órganos de gestión, pues ambas se refieren al concepto Impuesto sobre sucesiones y la reducción del 99% por adquisición de negocio, es decir, la Administración en el ámbito de sus actuaciones:

Gestión e Inspección, se refirió siempre a los mismos bienes y conceptos, disponiendo de idéntica información en ambos casos. No puede admitirse ahora que, la Administración habiendo dispuesto desde el primer momento de toda la información facilitada por el sujeto pasivo, proceda vía actuación de la Inspección a regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, y a documentos que ya obraban en su poder desde el momento de la declaración y que fueron o pudieron ser comprobados en vía de gestión".

Cuarto. *Contenido interpretativo de esta sentencia.*

La cuestión con interés casacional consiste en "Determinar si el reconocimiento de la reducción de la base imponible prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , para la adquisición mortis causa de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Octavo de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio , en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración puede impedir, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , la posterior comprobación por los órganos de inspección tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación del cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de ese beneficio fiscal, efectuada al amparo del artículo 115.3 de este último texto legal, y, por ende, la denegación de la reducción de la base imponible anteriormente reconocida en la correspondiente liquidación definitiva".

Pues bien, ya hemos matizado la referencia al artículo 140.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , contenida en el auto de admisión, no por eso consideramos inaplicables los criterios jurisprudenciales sobre él; en última instancia lo que se está pretendiendo es la aplicación del artículo 133.3 RGGIT, éste sí referido al procedimiento iniciado mediante declaración, que contiene, como ya hemos dicho, expresiones similares al artículo 140.1 LGT . Es por ello que nuestro criterio es que el reconocimiento de la reducción de la base imponible prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , para la adquisición mortis causa de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Octavo de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio , en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, impide la posterior comprobación por los órganos de inspección tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación, del cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de ese beneficio fiscal, cuando la Administración tributaria tiene desde el primer momento todos los datos relativos a los requisitos condicionantes del dicho beneficio fiscal y éste fue reconocido por ella, salvo que en dicho procedimiento de

comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la liquidación provisional mediante la que terminó el procedimiento iniciado mediante declaración.

Quinto. *Resolución de las pretensiones de las partes*

De la conjunción de los artículos 115.3 LGT y 133.3 RGGIT se desprende que sí impiden a los órganos de inspección tributaria denegar la reducción de la base imponible prevista en el art. 20.2 c) LISD por la concurrencia de determinados requisitos exigidos al momento de su concesión -y no condiciones futuras- puesto que dichos requisitos ya fueron comprobados en el procedimiento de gestión iniciado por declaración siendo dicho beneficio fiscal reconocido entonces, habida cuenta de que en el procedimiento de comprobación o investigación posterior no se han descubierto nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la liquidación provisional mediante la que terminó el procedimiento iniciado mediante declaración. Por consiguiente, procede declarar no haber lugar al recurso de casación.

Sexto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

- 1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias, en la representación procesal del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, de fecha 4 de diciembre de 2017 , dictada en el procedimiento ordinario núm. 13/2017.
- 3º) Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.
Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado
D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez
D. Jesus Cudero Blas D. Dimitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN . Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; 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.