

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ076190

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 21 de enero de 2020

Sala 4.<sup>a</sup>

R.G. 4623/2016

**SUMARIO:**

**Procedimientos tributarios. Procedimiento de gestión. Procedimientos de gestión tributaria en la Ley 58/2003. Efectos del reconocimiento de la reducción de la base imponible en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración.** El reconocimiento de la reducción de la base imponible prevista en el art. 20.2.c) de la Ley 29/1987 (Ley ISD), 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.

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 95% por transmisión de participaciones. Es decir, la Administración, en el ámbito de sus actuaciones, Gestión primero e Inspección después, 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 al practicar la liquidación. En definitiva, se veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, de efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, de tal manera, que, no se puede admitir, que la Administración utilice la vía de la liquidación definitiva para modificar la provisional en extremos estrictamente jurídicos y derivados de hechos ya conocidos al dictarse la liquidación provisiona.

Así las cosas, el Tribunal Central aprecia que en este caso se inició un procedimiento de declaración que finalizó con una liquidación y unos valores que fueron reconocidos por la Administración Tributaria. Posteriormente se le inició un procedimiento inspector con el objeto de comprobar los valores declarados y las reducciones aplicadas. Pues bien esos valores y esas reducciones ya fueron tácitamente reconocidos por la Administración en la liquidación que puso fin al procedimiento iniciado mediante declaración. Al igual que en el procedimiento de comprobación limitada la Administración no puede efectuar una comprobación sobre elementos ya declarados salvo que aparezcan nuevos elementos, cosa que no sucede en el presente caso. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 115, 127, 128, 129, 130, 133, 139 y 140.

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

RD 1065/2007 (RGAT), art. 133.

Constitución Española, art. 9.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto por la Presidenta del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, contra resolución estimatoria de las reclamaciones nº 33/2276/13 y 33/2519/13 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias por la que se anuló la liquidación derivada del acta ... practicada como consecuencia de procedimiento inspector concepto Impuesto sobre Sucesiones devengado con ocasión de la herencia de la Sra. **Byx** por el Área de Inspección del Ente Público Servicios Tributarios del Principado de Asturias.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.-

Con fecha 14 de marzo de 2008 falleció Sra. **Byx**. En fecha 7 de agosto de 2008 sus herederos presentaron ante los Servicios Tributarios del Principado de Asturias, escrito en el que se relacionaban los bienes y derechos dejados por la causante, solicitando que en la liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones a emitir por la oficina gestora se aplicara la reducción por empresa familiar sobre las participaciones de **X SL** y por vivienda habitual.

En fecha 7 de noviembre de 2008 el Área de Gestión de Servicios Tributarios dictó propuesta de liquidación provisional a nombre de la Sra. **Azy** por el concepto referido, aplicando las reducciones solicitadas, de la que se desprendió una deuda a ingresar de 41.568,81 euros.

#### Segundo.-

Finalizado el procedimiento de declaración, el 4 de junio de 2012, se inició procedimiento inspector concepto Impuesto sobre Sucesiones en relación con el fallecimiento de la Sra. **Byx**.

#### Tercero.-

En fecha 24 de abril de 2013 fue firmada en disconformidad el acta de inspección de referencia, incoada. De las actuaciones practicadas, según se recoge en la misma, por lo que ahora interesa resulta que:

\* La propuesta inspectora modifica el valor declarado de determinados bienes y derechos.

\* En cuanto a la reducción del 95 % del valor de las participaciones sociales de la mercantil **X SL**, la Inspección concluye no les resulta de aplicación la exención regulada en el apartado 4 de al Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio y en consecuencia, tampoco la reducción prevista en el art. 20.2.c) de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones.

Efectuado el correspondiente trámite de alegaciones, se confirmó con fecha 28 de mayo de 2013 la regularización, dictándose acuerdo de liquidación en el que desestimando las alegaciones previas a la firma del acta, se confirmaba la liquidación propuesta por el actuario con una cuota a ingresar de 281.276,27 euros, más 69.154,92 euros de intereses de demora, que suponían un total a ingresar de 350.431,19 euros.

#### Cuarto.-

A resultados de la regularización expuesta, los Servicios Tributarios del Principado de Asturias iniciaron procedimiento sancionador a fin de determinar la posible comisión de infracciones tributarias. Tras la comunicación de inicio de expediente y propuesta previa por infracción tributaria y la presentación de alegaciones, el día 21 de agosto de 2013 se emitió Resolución de infracción tributaria en la que el Área de Inspección determinó la concurrencia del tipo infractor del art. 192 LGT. Se considera probada la concurrencia del elemento subjetivo, a título de culpabilidad, por lo que se impuso una sanción de 200.906,82 euros. El acuerdo de imposición de sanción es notificado el día 22 de agosto de 2013.

**Quinto.-**

Contra el acuerdo liquidador y el acuerdo sancionador fueron interpuestas reclamaciones económico-administrativas en fechas 28 de junio y 20 de septiembre de 2013, respectivamente, referenciadas con los números 33/2276/13 y 33/2519/13. Dichas reclamaciones fueron resueltas de forma acumulada mediante resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias el 11 de marzo de 2016, anulándose la liquidación y la sanción impugnadas por apreciarse la existencia de efecto preclusivo del procedimiento iniciado mediante declaración y finalizado por liquidación provisional sobre el posterior procedimiento inspector.

**Sexto.-**

El día 27/07/2016 tuvo entrada en este Tribunal Central el presente recurso de alzada, interpuesto por la Presidenta del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias el 24/05/2016 contra resolución estimatoria de las referidas reclamaciones por la que se anuló la liquidación derivada del acta ... y la sanción practicada como consecuencia de procedimiento inspector concepto Impuesto sobre Sucesiones referido anteriormente. La Presidenta del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, alega la inexistencia de efecto preclusivo del procedimiento gestor sobre el posterior procedimiento inspector.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.-**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

**Segundo.-**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Adecuación a derecho de la liquidación por Impuesto sobre Sucesiones dictada como consecuencia del procedimiento inspector referido.

**Tercero.-**

En lo que a este proceso interesa, el artículo 115 Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre (LGT) *ratione temporis* para el presente caso, dispone lo siguiente:

"Artículo 115. *Potestades y funciones de comprobación e investigación.*

1. La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto.

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos.

3. 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 que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos 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".

Por su parte, el artículo 129 LGT establece lo que a continuación reproducimos:

*"Artículo 129. Tramitación del procedimiento iniciado mediante declaración.*

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".

El artículo 140 LGT, dice lo que a continuación reflejamos:

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

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

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

#### **Cuarto.-**

Para comenzar, debemos resaltar que la Oficina Gestora disponía de todos los datos para liquidar el impuesto, y que la Inspección regularizó y liquidó de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando los datos a los que no atendió en su momento pese a poder hacerlo al disponer de los mismos.

Es cierto que en la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2014 (rec. 4185/2011) puede leerse en su Fundamento 3º lo siguiente:

"Fácilmente se aprecia que la labor del órgano de gestión tributaria competente no se contraía a tomar razón de la exención rogada, puesto que debía examinar la documentación de obligada aportación, lo que implicaba verificar los datos contenidos en la misma, estando autorizado además -aunque en el caso de autos no lo hiciera- para requerir documentación que debiera obrar en poder del solicitante en razón de la exención que solicitaba, y para efectuar comprobaciones de los vehículos para constatar la adecuación de los mismos a su destino o finalidad, lo que no son sino tareas de comprobación. Nada hay de extraño, se trata, como es lógico y por decisión del legislador, de comprobar prima facie si se cumplía el presupuesto legitimador de la exención.

Pero el reconocimiento de la exención por el órgano de gestión tributaria -se añade- no excluía la posterior comprobación e investigación de la misma por la Inspección de los Tributos, con arreglo a los artículos 68.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril y 115.3 de la Ley General Tributaria de 2003, y, en su caso, la práctica de la correspondiente liquidación del IEDMT".

Ahora bien, dicha posibilidad de que la Inspección tributaria compruebe el cumplimiento de los requisitos para obtener un beneficio fiscal después de haber actuado los órganos de gestión se condiciona por el Tribunal Supremo sentencias de 16 de abril de 2015 (rec. 267/2012), Fundamento de Derecho 7 y de 4 de noviembre de 2015 (rec. 280/2014), a que concurran alguna de las circunstancias siguientes:

(a) "bien por advertir hechos o circunstancias relevantes presentes ab initio que no pudieron ser consideradas por el órgano de gestión tributaria cuando reconoció la exención solicitada, al no obrar en la documentación revisada o al no haber sido expuestas en sus verdaderos términos"; o

(b) "bien por haberse modificado las circunstancias o los requisitos determinantes de la exención [en este caso, reducción] reconocida".

Sin embargo, en el caso que examinamos, ni han cambiado los requisitos que condicionan la reducción ni la valoración de los bienes en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones, ni se aprecia la existencia de hechos o circunstancias que no pudieron ser consideradas por la Oficina Gestora al no obrar en la documentación revisada o al no haber sido expuestas en sus verdaderos términos, sino que se deduce que el sujeto pasivo entregó todo sin ocultar nada, y que los órganos de gestión pudieron realizar las correspondientes actuaciones de comprobación.

#### Quinto.

En la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2017 (rec. 3502/2015), se pronunció el Alto Tribunal sobre la conformidad a Derecho de unas actuaciones inspectoras en relación con el cumplimiento de los requisitos para obtener el beneficio del artículo 20.2.c) LISD, efectuadas tras una liquidación provisional girada por los órganos de gestión en el marco de un procedimiento iniciado mediante declaración.

En esa ocasión, basándose el Tribunal Supremo en el criterio sostenido por las sentencias de 22 de septiembre de 2014 (rec. 4336/2012), de 30 de octubre de 2014 (rec. 2567/2013), de 12 de marzo de 2015 (rec. 696/2014) y de 3 de febrero de 2016 (rec. 4140/2014), sostiene que para el supuesto que desde un primer momento, la totalidad de los datos sobre la declaración, en el presente caso del Impuesto sobre Sucesiones, estuviesen a disposición de la Administración tributaria, no cabe "ex novo" apreciar "nuevos hechos o circunstancias" en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo, y en consecuencia no puede hablarse de "novedad", que haya resultado de su apreciación en actuación inspectora posterior.

Así, en el caso analizado las "actuaciones" posteriores, no son distintas de las "realizadas y especificadas" por los órganos de gestión, pues ambas se refieren al concepto Impuesto sobre Sucesiones y la reducción del 95% por transmisión de participaciones. Es decir, la Administración en el ámbito de sus actuaciones, Gestión primero e Inspección después, se refirieron 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 al practicar la liquidación.

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

#### Sexto.-

En cualquier caso, la cuestión aquí planteada ha sido resuelta por la reciente sentencia nº 479/2019 de 10 de abril de 2019 del Tribunal Supremo (rec. 1215/2018), resolviendo recurso de casación, abordando idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean. Razona así la referida sentencia:

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<sup>a</sup>. Camila

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.(...)

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.

#### **Séptimo.-**

Por otro lado hemos de señalar que no hay duda de que la restricción contenida en el artículo 140.1 LGT se aplica a los procedimientos de comprobación limitada, si bien este caso se refiere a un procedimiento de declaración tributaria, lo que no significa que los criterios jurisprudenciales sobre dichos preceptos (artículo 140.1 LGT y 137 RGGIT) no puedan ser útiles a los presentes efectos. Así se dispone por el Tribunal Supremo en la ya citada Sentencia de 10 de abril de 2019 que:

(...)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 beneficio 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 LISD. 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 ISD. 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.

Así las cosas este Tribunal Central aprecia que en este caso se inició un procedimiento de declaración que finalizó con una liquidación y unos valores que fueron reconocidos por la Administración Tributaria. Posteriormente se le inició un procedimiento inspector con el objeto de comprobar los valores declarados y las reducciones aplicadas. Pues bien esos valores y esas reducciones ya fueron tácitamente reconocidos por la Administración en la liquidación que puso fin al procedimiento iniciado mediante declaración. Al igual que en el procedimiento de comprobación limitada la Administración no puede efectuar una comprobación sobre elementos ya declarados salvo que aparezcan nuevos elementos, cosa que no sucede en el presente caso.

#### **Octavo.-**

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.

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 95% por adquisición de participaciones, es decir, la Administración en el ámbito de sus actuaciones, actuando como "Gestión" o como "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.

#### **Noveno.-**

La cuestión a resolver en la presente reclamación consiste en "determinar si el reconocimiento de la reducción y de los valores de determinados bienes, 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 y la modificación de los valores declarados".

Pues bien, siguiendo la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de abril de 2019 nº 479/2019, resolviendo recurso de casación rec. 1215/2018 y STS de 31 mayo de 2019 nº 742/2012, rec. 1214/2018:

(...) 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.

Consecuencia obligada de lo hasta aquí expuesto es la desestimación del recurso de alzada interpuesto por la Presidenta del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias y la confirmación de la resolución estimatoria de las reclamaciones nº 33/2276/13 y 33/2519/13 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

#### **ACUERDA**

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.