

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082761

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de marzo de 2021

Sala 4.<sup>a</sup>

R.G. 4918/2018

#### SUMARIO:

**Procedimiento de gestión. Procedimientos de gestión tributaria en la Ley 58/2003.** Posibilidad de que la Administración tributaria compruebe el cumplimiento de los requisitos para obtener un beneficio fiscal después de una actuación previa de la misma en otro procedimiento. De acuerdo con el criterio jurisprudencial -véase STS de 10 de abril de 2019, recurso nº. 1215/2018 (NFJ073173)-, el reconocimiento de un beneficio fiscal 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 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. La liquidación practicada por la propia Administración en el procedimiento iniciado mediante declaración tiene efecto preclusivo en la aplicación de las reducciones que fueron solicitadas en la declaración presentada. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 115, 129 y 140.

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

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

Con fecha de 9 de marzo de 2018 fue dictado acuerdo de liquidación por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria por el concepto Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones derivado de la herencia causada por el fallecimiento de D. Cxp acaecido el 24 de Abril de 2014. En dicha liquidación se hacía constar los motivos por los que se consideraba no procedente la reducción prevista en el art 20,2,c de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones. La liquidación fue practicada como consecuencia de un procedimiento de comprobación limitada.

La indicada resolución fue notificada el 28 de Julio de 2018.

##### Segundo.

Con fecha de 6 de agosto de 2018 fue interpuesto recurso de reposición en el que se alegaba que, con carácter previo a la presente liquidación, existía una liquidación provisional dictada por la Administración, en la que se aplicaron los beneficios fiscales que habían sido solicitados en la declaración efectuada, no procediendo una nueva liquidación basada en idénticos hechos, ya que la Administración disponía de todos los datos necesarios para liquidar el impuesto.

Con fecha de 24 de agosto de 2018 fue dictada resolución por la misma administración tributaria por la que se desestimaba el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación indicada.

La indicada resolución fue notificada el 31 de Agosto de 2018.

## **Tercero.**

Contra la indicada resolución fue interpuesta con fecha de 14 de Septiembre de 2018 reclamación económico-administrativa en la que el interesado expuso las alegaciones que tuvo por conveniente exponiendo las razones que indican la improcedencia de la liquidación por las razones que aquí se dan por reproducidas a todos los efectos.

## **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.

### **Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Adecuación a Derecho del acto impugnado.

### **Tercero.**

Respecto a la liquidación practicada en un procedimiento declarativo que alega el interesado, la Administración responde en su resolución de fecha 24 de agosto de 2018 que: "En el caso que nos ocupa, no existen actuaciones previas de comprobación limitada. La liquidación administrativa previa deriva de un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, regulado en el artículo 129 de la Ley General Tributaria. Esto es, en lugar de la autoliquidación, el interesado solicita la liquidación mediante la declaración de unos bienes y derechos. Si bien es cierto que, en este procedimiento, la Administración no tiene por qué ajustarse a los datos declarados, disponiendo de ciertas facultades; no es menos cierto que el procedimiento no se enmarca dentro de las actuaciones de comprobación propiamente dichas. Por tanto, en el caso que nos ocupa el artículo 140 de la LGT no es directamente aplicable, ya que señala los efectos de las comprobaciones limitadas de carácter previo."

Respecto a la cuestión indicada debemos remitirnos al 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 deducir que la Oficina Gestora disponía de todos los datos para liquidar el impuesto al no hacer referencia a dicho hecho en la motivación de la alegación realizada en el recurso de reposición. 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 Administración tributaria compruebe el cumplimiento de los requisitos para obtener un beneficio fiscal después de una actuación previa de la misma en otro procedimiento 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.

Cabe concluir con el criterio expuesto en 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 anulación de la liquidación por el carácter preclusivo de la liquidación inicial debiéndose estimar la presente reclamación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

**ACUERDA**

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

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