

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL*Resolución de 23 de enero de 2025**Sala 4.^a**R.G. 4273/2024***SUMARIO:**

Procedimiento de gestión tributaria. Rectificación de autoliquidaciones. Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Buena Administración. Doctrina jurisprudencial de «doble tiro». Administración Tributaria dicta tres liquidaciones sucesivas sobre el mismo hecho imponible. Impugnada una tercera liquidación del mismo hecho imponible, habiéndose anulado las dos anteriores, una primera por la omisión de la obligación de comunicar al contribuyente los derechos de los que goza y las obligaciones a las que está sujeto en el procedimiento de comprobación limitada, y una segunda por apreciarse un cauce incorrecto para la iniciación del procedimiento, en aplicación de la doctrina jurisprudencial fijada en las Sentencias del Tribunal Supremo de acuerdo con la cual la Administración únicamente puede dictar un segundo acto en sustitución del anulado, pero no puede emitir un tercero e incluso un cuarto, con independencia del vicio apreciado en los anteriores, procede la anulación de la liquidación impugnada, disponiendo la pérdida del derecho de la administración a liquidar el presente hecho imponible.

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

Se han visto los presentes recursos de alzada contra la desestimación presunta por silencio administrativo y la resolución expresa desestimatoria de 28 de junio de 2024 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (RG: 21-00061-2022-50) del recurso de anulación relativos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada los siguientes recursos de alzada:

- El 07/06/2024 tuvo entrada el recurso de alzada 00-04273-2024-00 interpuesto el 05/06/2024 contra la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de anulación (RG: 21-00061-2022-50) interpuesto contra la resolución desestimatoria 7 de marzo de 2024 por la que se confirma la liquidación de 23 de abril de 2021 relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- El 09/08/2024 tuvo entrada el recurso de alzada 00-06167-2024-00 interpuesto el 02/08/2024 contra la resolución desestimatoria de 28 de junio de 2024 del recurso de anulación.

SEGUNDO.- En fecha de 7 de marzo de 2024 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía dictó resolución desestimatoria de la reclamación económico-administrativa 21-00061-2022 estableciendo lo siguiente en sus Fundamentos de Derecho:

“SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La primera alegación de la reclamante se refiere a la caducidad del procedimiento y a la prescripción del derecho a liquidar.

El 17 de octubre de 2009 falleció el padre de la reclamante D. Bxt.

El 19 de marzo de 2010 se otorgó la escritura de adjudicación de herencia que se menciona en la declaración-liquidación presentada en fecha que no consta.

El 21 de noviembre de 2013 se dicta propuesta de liquidación con la que comienza procedimiento de comprobación limitada. Es notificada el 2 de diciembre de 2013.

El 21 de enero de 2014 se dicta liquidación provisional que es notificada el 31 de enero de 2014.

Interpuesta la reclamación 21-01461-2014 se acuerda su estimación con retroacción de actuaciones al apreciar el vicio de falta de notificación de los derechos y obligaciones del contribuyente en el procedimiento de comprobación limitada.

TERCERO.- El día 16 de enero de 2017 se dicta segunda propuesta de liquidación provisional que es notificada el 26 de enero de 2017.

La segunda liquidación provisional se dicta el 21 de enero de 2017 y es notificada el 10 de marzo de 2017.

Interpuesta la reclamación 21-00664-2017 la misma es estimada en parte el 8 de octubre de 2020 ordenando la retroacción de actuaciones, al apreciarse un indebido inicio de las actuaciones de comprobación por medio de propuesta de liquidación.

Síguenos en...



CUARTO.- Nuestra resolución en la reclamación 21-00664-2017 fue enviada a cumplimiento siendo recepcionada el 12 de noviembre de 2020, fecha de inicio de las actuaciones a la vista de lo dispuesto en la Sentencia de ... de 2023 del Tribunal Supremo.

La tercera liquidación se firma el 23 de abril de 2021, se pone a disposición de la reclamante el 27 de abril de 2021 y se notifica el 3 de mayo de 2021. Lo que hace que exista un plazo de 18 días de duración del procedimiento que sumados a los anteriores hace un total de 217 días.

Por tanto, no se ha superado el plazo de 6 meses de duración del procedimiento de comprobación limitada que establece el artículo 104 de la Ley General Tributaria, pues iniciado el procedimiento el 12 de noviembre de 2020 el 27 de abril de 2021 no había transcurrido el plazo de seis meses establecido en el artículo 104 LGT.

QUINTO.- La segunda alegación de la reclamante se refiere a la incompetencia de la Agencia Tributaria de Andalucía para liquidar.

Esta cuestión ya fue alegada en la reclamación 21-00664-2017, en cuya resolución de 8 de octubre de 2020 señalamos:

"- La reclamante alega, por primera vez en esta instancia, la competencia de la Comunidad Autónoma de Andalucía para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado por el causante en virtud de su residencia habitual. En estos casos, es criterio seguido por este Tribunal el no pronunciarse sobre las cuestiones planteadas, por causa de la separación de funciones de la Hacienda Pública en dos órdenes distintos y sucesivos asignados a distintos Órganos, conforme al art. 83 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que resulta aplicable, por un lado la gestión que debe ser previa, y por otro las reclamaciones contra los actos dictados en vía de gestión; ya que todo sujeto pasivo de un impuesto ha de poner en conocimiento de la Administración Gestora los hechos o circunstancias de trascendencia tributaria que incidan, tanto en la condición de sujeto pasivo, como en el objeto sobre el que recae el gravamen en cuestión!".

Por tanto, ya nos hemos pronunciado sobre esta cuestión confirmando la competencia de la Comunidad Autónoma de Andalucía para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones devengado por el fallecimiento de D. Bxt.

SEXTO.- La tercera alegación de la reclamante es la falta de motivación del acuerdo impugnado.

Sobre la alegada falta de motivación, la Sentencia de 11 de julio de 2003 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de Sevilla, recurso 1839/2001, estableció la siguiente doctrina:

"La motivación en el acto administrativo responde a la necesidad de que se exterioricen las razones por las que se llega a la decisión administrativa para el debido conocimiento de los interesados y para la posterior defensa de sus derechos, siendo éste la manera de que pueda detectarse y oponerse a aquello que suponga cualquier motivo de arbitrariedad de los poderes públicos, proscrita en nuestra Constitución. En este sentido, la motivación conecta el acto con la legalidad, estableciendo un enlace directo entre el acto y el ordenamiento, haciendo que toda decisión administrativa sea una especificación o particularización de la norma, otorgando racionalidad a la actividad administrativa y facilitando la fiscalización del acto por parte de los Tribunales con la consiguiente transformación en garantía para el administrado.

Ahora bien, la motivación tiene un sentido puramente instrumental y no puramente formal y su exigencia debe vincularse siempre a la peculiaridad del caso concreto. En tal sentido, en el supuesto que examinamos, la Inspección de los Tributos del Estado lo que refleja en el Acta de Conformidad es la determinación del montante que para ejercicio inspeccionado se admite como IVA soportado al estar justificado mediante factura ajustada a Derecho, según se refleja en la diligencia de constancia de hechos de fecha 6 de julio de 1998. En dicha diligencia se señala como por el compareciente se aportan justificantes de gastos deducible a las actividades de cada uno de los cónyuges y que los justificantes se comparan con las relaciones de gastos y las facturas aportadas anteriormente, llegándose a la conclusión de que los importes relativos a gastos deducibles e IVA soportado que se justifican se fijan en las cifras reflejadas en la diligencia. Existe, por tanto, un examen y valoración de facturas y justificantes realizada por la Inspección en presencia del mandatario del demandante que determina que éste conoce, desde el primer momento, cual es el proceso seguido para alcanzar las cifras que ahora pretende hacer pasar como injustificadas y desconocidas en su razón de ser, motivo por el cual no puede hablarse de indefensión ni, por ende, de falta de motivación."

La Sentencia de 15 de noviembre de 2005 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de Sevilla, recurso 294/04, se manifiesta de forma similar, al establecer:

"La indefensión es un concepto material, no formal, de suerte que no basta con las meras irregularidades formales, sino que es necesario que estas sean tales que hayan impedido, debilitado o reducido las posibilidades de defensa de la interesada, y no basta la mera alegación es necesario justificar en qué medida dichos defectos han impedido o dificultado la prueba en plenitud. En el presente caso, del examen del expediente administrativo, se constata que no sólo no se ha producido indefensión, puesto que la actora tuvo (sic) tenido cabal y cumplido conocimiento de la actuación inspectora y de los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución, conociendo en detalle el porqué se procede a liquidar en la cuantía determinada en la base imponible...".

La Sentencia de 27 de enero de 2006 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía , Sala de Sevilla (recurso 600/2004), por su parte, señala:

"El demandante interpuso recurso de reposición sobrado de argumentos, lo que no casa con la indefensión presuntamente padecida".

La Sentencia de 4 de junio de 2013 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía , Sala de Sevilla, (recurso 15/2012) , recogiendo doctrina del Tribunal Supremo, señala:

"En este sentido la motivación conecta el acto con la legalidad estableciendo un enlace entre el acto y el ordenamiento, haciendo ver que toda decisión administrativa es una especificación o particularización de la norma. Se otorga así racionalidad a la actividad administrativa, facilitando su fiscalización y evitando situaciones de indefensión que surgirían si el administrado no conociera los motivos o causas del ejercicio de sus potestades por los poderes públicos. Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2000, dispone que las motivaciones son un requisito necesario que cumple con la doble finalidad de impedir que la resolución aparezca como una decisión puramente voluntarista, en simple ejercicio de autoridad prohibido, como sucedería si no explica su razón de ser, y de evitar que, desconociendo éste, el recurrente pudiera quedar privado de los argumentos precisos para combatirla, lo que afectaría a la tutela efectiva y a sus posibilidades de defensa, pero la motivación puede ser escueta, con tal que sea suficiente, y pueda apoyarse en apreciaciones anteriores, dentro del cauce del procedimiento, que la explicitan con rigor".

No apreciamos la falta de motivación alegada,

SÉPTIMO.- La cuarta alegación de la reclamante se refiere a la procedencia de la aplicación de la reducción propia de las adquisiciones de participaciones sociales.

En los modelos 660 y 650 se declaran bienes y derechos afectos a actividades empresariales o profesionales por importe de 1.587.000 euros y se aplica una reducción de 1.571.130 euros.

Se trata de la transmisión de participaciones sociales de la sociedad XZ SL de que era titular el fallecido.

Es cierto que esta sociedad se había constituido y ampliado capital en fechas cercanas a la muerte del causante, pero lo cierto es que a la fecha de su fallecimiento la sociedad era titular de 2 locales, 4 viviendas y 2 fincas rústicas.

El artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones regula este beneficio fiscal remitiéndose al artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio regula que estarán exentos:

"La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o

Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas."

En el presente caso, los dos locales, dos viviendas y cuatro plazas de aparcamiento fueron aportados por el fallecido a la sociedad el ... de 2009 por un valor de 300.000 euros. Las dos fincas rústicas fueron aportadas a la sociedad en una ampliación de capital el ... de 2009 siendo valoradas en 1.287.000 euros. Por tanto, el valor de las fincas rústicas supera el 50 por 100 de activos y la sociedad en el momento del fallecimiento del titular de las participaciones.

Por tanto, la cuestión es si las fincas estaban o no afectas a una actividad empresarial, profesional o agrícola.

El acuerdo señala:

"De la información recabada de la AEAT consta el alta en el IAE con fecha de inicio de actividad el .../2009 en el epígrafe 8612 , y fecha de presentación 15/10/2009, dos días antes del fallecimiento.

Pero es que además no existe ni un solo indicio previo de la explotación económica de la finca rústica en ese ejercicio 2009. El causante en sus declaraciones por el IRPF de los ejercicios 2008 y 2009, que aparecen incorporadas al expediente, no incluye rendimientos de actividades económicas agrarias o forestales, ni tan siquiera de rendimientos del capital inmobiliario. Sus bases imponibles están exclusivamente constituidas por rendimientos del trabajo (el causante estaba jubilado) y del capital mobiliario. En sus declaraciones por el Impuesto sobre el Patrimonio de esos ejercicios, igualmente incorporadas al expediente, no declara bienes exentos por encontrarse afectos a actividades económicas. Por lo tanto: los bienes aportados a la sociedad no se encontraban afectos a actividad económica alguna y de las pruebas aportadas no se desprende actividad alguna desde la aportación a la sociedad hasta el fallecimiento."

Por tanto, la sociedad no había declarado en el ejercicio 2009 el ejercicio de una actividad agrícola.

El fallecido no había declarado en los dos ejercicios anteriores rendimientos de actividades agrícolas.

Pese a que el ejercicio de actividades agrícolas o ganaderas cinegéticas deja un importante rastro de documentación (permisos para realizar batidas o monterías o actividad cinegética, facturas emitidas por arrendamiento de pastos o de productos agrícolas la reclamante es incapaz de aportar documentación alguna sobre la condición de su fallecido padre como agricultor o ganadero y del ejercicio de una actividad empresarial en las fincas a que nos referimos.

Existe la alternativa de que las fincas fueron de uso personal y familiar, siendo necesario, por tanto, la prueba de una actividad empresarial o profesional, agrícola o ganadera en las fincas.

Esta prueba brilla por su ausencia, pues la construcción de una vivienda unifamiliar en la misma de naves es compatible con el uso particular, personal y familiar de las fincas.

Es en el momento del fallecimiento cuando se debe probar la afectación de las fincas a una actividad empresarial, lo que en el presente caso no sucede.

Por tanto, hemos de confirmar el acuerdo impugnado.

Por lo expuesto Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado."

TERCERO.- Contra la citada resolución la recurrente interpuso recurso de anulación resolviendo el Tribunal Regional en fecha 28 de junio de 2024 desestimando el mismo al no apreciar la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución dictada pero apreciando error material en su contenido, estableciendo lo siguiente:

"TERCERO.- Lo que si existe es una error material de carácter informático que debe corregirse en el sentido de excluir de nuestra resolución la expresión "Lo que hace que exista un plazo de 18 días de duración del procedimiento que sumados a los anteriores hace un total de 217 días".

El error se prueba porque en ningún momento de la ponencia se determinan los días anteriores del procedimiento a los que deben sumarse los 18 días a que se hace referencia.

Por ello, debemos confirmar la resolución dictada."

Dicha resolución fue notificada el 8 de julio de 2024.

CUARTO.- En las fechas señaladas en el Antecedente de Hecho PRIMERO fueron interpuestos los presentes recursos de alzada en los que la parte recurrente expone:

- Nulidad de la resolución desestimatoria del recurso de anulación al no haber tenido en cuenta para la determinación de la caducidad la duración total del procedimiento de comprobación limitada.

- Subsidiariamente, para el caso que se desestime la caducidad del procedimiento de comprobación limitada, se reiteran los motivos de fondo expuestos contra la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de anulación y que son: incompetencia de la Agencia Tributaria de Andalucía para liquidar y procedencia de la reducción por adquisición de participaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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.- Los recursos de alzada ordinarios arriba señalados se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a derecho de la resolución impugnada.

CUARTO.- Tal y como se ha recogido en los Antecedentes de Hecho, en la resolución de 7 de marzo de 2024 objeto del presente recurso de alzada, se rechazó la caducidad del procedimiento.

No obstante la cuestión de la caducidad del procedimiento, este Tribunal Central aprecia de la relación de hechos expuesta que nos encontramos ante la tercera liquidación (notificada el 3 de mayo de 2021) del mismo hecho imponible, habiéndose anulado las dos anteriores, una, la notificada el 31 de enero de 2014 por la omisión de la obligación de comunicar al contribuyente de los derechos de los que goza y las obligaciones a los que está sujeto en el procedimiento de comprobación limitada, y la otra, notificada el 10 de marzo de 2019, por apreciarse un cauce incorrecto para la iniciación del procedimiento.

En este contexto adquiere especial relevancia la doctrina jurisprudencial fijada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 29 de septiembre de 2025, dictada en el recurso de casación núm. 4123/2023, establece como jurisprudencia en su Fundamento de Derecho CUARTO:

CUARTO.- Jurisprudencia que se establece.

Somos plenamente conscientes de que la solución alcanzada, sobre la que hemos razonado muy ampliamente, como estación de término de este prolífico itinerario jurídico, entraña per se la necesaria omisión del análisis de otras cuestiones suscitadas en el recurso de casación y, antes de su promoción y sustanciación, en el proceso de instancia, todas las cuales son, no cabe dudarlo, de gran interés y trascendencia: a) la caracterización como formal o sustantivo del vicio de motivación de los actos y, en relación con ella, el imprescindible juicio sobre la indefensión ocasionada, esto es, la valoración de que "...los defectos formales (...) hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante"; b) la utilización del art. 104.5 LGT por la Administración gallega fuera del cauce que le es propio, pues la caducidad - no extintiva- que prevé la norma solo cursa en el ámbito de un procedimiento de gestión, de suerte que resultaría, prima facie, inconciliable con la mera función vicaria encaminada a dar estricto cumplimiento a un acto revisor del TEAR que anula otro precedente; o c) la interpretación que merece, en el caso debatido, lo prevenido en el art. 140 LGT sobre el llamado principio de preclusión, esto es, la imposibilidad de reabrir un procedimiento de gestión si no es en presencia de hechos nuevos, entre los que no se encuentran aquellos que pudo tener en cuenta la Administración desde un principio. Todas esas cuestiones, por lo demás necesitadas de futura precisión jurisprudencial dirigida a la consecución de una mayor seguridad jurídica, pese a estar, de un modo explícito o velado dentro de las que suscita el auto de admisión, las consideramos de innecesaria respuesta, toda vez que, como ya hemos anticipado, aunque podrían servir de fundamento a la formulación de doctrina jurisprudencial, no nos serían útiles para dilucidar el litigio, por sí solas.

Expresado de otro modo, si entendemos que debe imperar, con un cualificado valor de doctrina, reforzado y añadido al que ya le había otorgado esta Sala Tercera con reiteración -baste los ejemplos trascritos más arriba-, el principio de que no cabe, bajo ningún concepto ni circunstancia, el dictado de terceros o sucesivos actos administrativos en sustitución de otros anulados, principio que no debe conocer excepciones en favor de la Administración incumplidora, no cabe, por tanto, detenerse en el examen del proceder de ésta acontecido tras la segunda liquidación y que, precisamente por lo declarado con ese valor potencial y enfático, ya serían improcedentes de suyo, al margen de que concurrieran en ellos nuevas y añadidas causas de nulidad.

Como consecuencia de todo lo razonado, por lo tanto, en la fundamentación jurídica, la Sala fija la siguiente doctrina jurisprudencial:

1) La facultad reconocida a la Administración para reiterar el contenido de los actos en sustitución de otros anulados -conocida en la práctica administrativa y judicial como doble tiro-, al margen de la naturaleza del vicio o infracción jurídica concurrente -sea, pues, de índole formal o material- permite a aquella el dictado de un segundo acto, precisamente el que se dirige a dar cumplimiento al previamente dictado en la vía revisora que lo ordena o habilita, según su naturaleza, pero dicha facultad no autoriza a reiterar esa actividad y concretarla en un tercer o ulteriores actos de liquidación.

2) Bajo ningún concepto y en ninguna circunstancia es lícito que la Administración pueda dictar un tercero y, menos aún, otros subsiguientes actos administrativos, aunque el segundo acto adoleciera de cualquier vicio, formal o material, con infracción del ordenamiento jurídico. Los principios generales de buena administración y el de buena fe, entre otros, se oponen a tal posibilidad, de manera absoluta. No es admisible conceder a la Administración una oportunidad indefinida de repetir actos administrativos de gravamen hasta que, al fin, acierte, en perjuicio de los ciudadanos.

Esta doctrina ha sido reiterada en sendas Sentencias del Alto Tribunal de 17 de noviembre de 2025, rec. 4015/2025 y de 11 de diciembre de 2025, rec. 432/2024..

En las citadas sentencias el Tribunal Supremo fija como doctrina que la Administración únicamente puede dictar un segundo acto en sustitución del anulado, pero no puede emitir un tercero e incluso un cuarto, con independencia del vicio apreciado en los anteriores, es por ello que procede la anulación de la liquidación impugnada disponiendo la pérdida del derecho de la administración a liquidar el presente hecho imponible. Esta decisión implica el reconocimiento de la pretensión del contribuyente en su totalidad, por lo que no procede el análisis de las alegaciones vertidas, al haberse reconocido el total alcance pretendido con las mismas.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR los presentes recursos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda