



Roj: **STS 1805/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:1805**

Id Cendoj: **28079130022019100197**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **31/05/2019**

Nº de Recurso: **1214/2018**

Nº de Resolución: **742/2019**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AS 3566/2017,**
ATS 6074/2018,
STS 1805/2019

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 742/2019

Fecha de sentencia: 31/05/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1214/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/05/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1214/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 742/2019

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. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 31 de mayo de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **1214/2018**, interpuesto por la letrada del servicio jurídico del PRINCIPADO DE ASTURIAS, en la representación procesal del ente público de Servicios Tributarios de dicha Comunidad, 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, que desestima el recurso número 10/2017 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias ["TEARPA"] de 28 de octubre de 2016, estimatoria de la reclamación núm. NUM000 formulada por don Gumersindo frente al acuerdo del Jefe del Área de Inspección de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias de 9 de julio de 2014, por el que se practica liquidación definitiva por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones ["ISD"] devengado en relación con la herencia de doña Camila (madre de don Gumersindo). Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado, así como don Gumersindo, representado por el procurador don Manuel María Álvarez-Buylla Ballesteros.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles.

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 de Asturias, desestimatoria del recurso de ordinario núm. 10/2017.

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) Doña Camila falleció el 1 de marzo de 2009.

b) El 28 de agosto de 2009 los causahabientes presentaron ante la Administración tributaria del Principado de Asturias escrito en el que se relacionaban los bienes y derechos dejados por la causante, así como los gastos que se consideraban deducibles, manifestando 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 (BOE de 19 de diciembre) ["LISD"], sobre la vivienda habitual de la causante y sobre las participaciones en la entidad Arcillas Refractarias, S.A.

c) El 10 de noviembre de 2009, el Jefe de la Unidad de Gestión de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias giró a don Gumersindo liquidación provisional por el impuesto sobre sucesiones y donaciones, "emitida de conformidad con lo establecido en el artículo 129.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria" y con "aplicación de reducciones en concepto de parentesco, adquisición de vivienda habitual, participaciones en entidades y seguros de vida".

d) El 30 de octubre de 2013 se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación por la Inspección de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias, día en que compareció el obligado tributario por medio de representante, y que concluyeron con una liquidación tributaria definitiva adoptada el 9 de julio de 2014 por el Jefe de Área de Inspección y notificada al día siguiente, que concluye la improcedencia de la reducción de la base imponible por las participaciones en la entidad Arcillas Refractarias, S.A., por incumplimiento de los requisitos legalmente establecidos.

e) El 1 de agosto de 2014, don Gumersindo presentó reclamación económico-administrativa contra esa liquidación tributaria definitiva ante el TEARPA, tramitada con el número NUM000, que resultó estimada por resolución de 28 de octubre de 2016, que declara, entre otras cosas, lo siguiente:

"En resumen, resulta que por parte del Ente Público Servicios Tributarios del Principado de Asturias a la vista de la declaración formulada por los herederos, y tras realizar las oportunas actuaciones de calificación y



cuantificación, reconoce la procedencia de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la LISyD. Posteriormente, el mismo Ente pretende dejar sin efecto ese previo "reconocimiento" sin hacer uso para ello del específico procedimiento previsto para ello (procedimientos especiales de revisión).

Respecto de las actuaciones desarrolladas en el primero de los procedimientos tramitados, volvemos a reiterar que el acuerdo de liquidación con el que aquél concluye es extremadamente parco en sus referencias, lo que impide poder tener un conocimiento exacto de cuáles fueron llevadas a cabo; pero en todo caso, sabemos que sí se realizaron (o debieron haberse realizado) actuaciones de "calificación y cuantificación", por así imponerle el artículo 129.3 de la LGT, y que pudieron realizarse (sin saber exactamente si fueron llevadas a cabo, dada la parquedad del acuerdo) las actuaciones del artículo 129.2 de la LGT.

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 específicamente previstos a tal fin

En dicha tesitura, y ajustándonos a la jurisprudencia del TS, resulta obligado un fallo estimatorio con el que se anule la liquidación inspectora y aceptándose las alegaciones al respecto formuladas por la parte reclamante" (FD VII).

SEGUNDO.- La sentencia de instancia.

1. Frente a la citada resolución desestimatoria del TEARPA, el Principado de Asturias instó recurso ordinario ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias.

La Sala de instancia desestimó el recurso a través de la sentencia ahora recurrida, en la que confirmó la resolución administrativa dictada.

Razona así la sentencia ahora recurrida en relación con el asunto controvertido de este recurso:

"TERCERO.- Con el anterior planteamiento, y ante los argumentos de la resolución impugnada y de la parte recurrente la cuestión, que subyace en el fondo, es si puede la inspección antes de que transcurra el plazo de prescripción, dictar nueva liquidación modificadora de la formulada por la oficina gestora, basada en idénticos hechos, con la única diferencia de la distinta consideración jurídica que la inspección les otorga, hay que decir que, 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, es decir, no cabe efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria a elementos de la misma en la forma establecida, y además, como señala la citada sentencia del Tribunal Supremo, "dado que los herederos se acogieron al procedimiento iniciado mediante declaración, hay que recordar que el art. 133.1 del referido Reglamento, confiere al órgano competente de la Administración tributaria realizar las actuaciones necesarias para practicar la liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el art. 129.2 de la Ley 98/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, esto es, podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración, o cualquier otro que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de las mismas y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores, precisando, a continuación, que asimismo la Administración tributaria podrá hacer requerimientos a terceros, y que cuando la Administración tributaria vaya a tener en cuenta datos distintos a los declarados por el obligado tributario, deberá notificar previamente la propuesta de liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el art. 129.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (la Ley 1914/2003), para concluir el párrafo 3 estableciendo "que la liquidación que se dicte tendrá carácter provisional. La Administración Tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación e investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución", sin que a ello se oponga, cabe añadir, frente al argumento de la parte recurrente, con cita del artículo 115.3 de la LGT, no contemplado en la resolución impugnada, pues la concurrencia de requisitos ya fueron comprobados en el procedimiento de gestión como fundamento de la liquidación provisional".



2. En resumen, la sentencia cuestionada en esta sede responde negativamente al interrogante de si puede la Inspección "antes de que transcurra el plazo de prescripción, dictar nueva liquidación modificadora de la formulada por la oficina gestora, basada en idénticos hechos, con la única diferencia de la distinta consideración jurídica que la inspección les otorga", con fundamento en los razonamientos siguientes: (i) en el presente caso la Oficina Gestora "disponía de todos los datos para liquidar el impuesto", aprobando la oportuna liquidación provisional; (i) posteriormente, 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" la Oficina Gestora, "pese a poder hacerlo al disponer de los mismos"; (iii) siguiendo el criterio mantenido por el Tribunal Supremo en las sentencias de 30 de octubre de 2016 , de 18 de enero de 2017 y de 15 de junio de 2017 , el artículo 140.1 LGT "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, es decir, no cabe efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria a elementos de la misma en la forma establecida"; (iv) por otro lado, dado que los herederos se acogieron al procedimiento iniciado mediante declaración, se confiere al órgano competente de la Administración tributaria realizar las actuaciones necesarias para practicar la liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 129.2 y 3 LGT ; (v) en definitiva, la "Administración Tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación e investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución", sin que a ello se oponga lo dispuesto en el artículo 115.3 LGT , "pues la concurrencia de requisitos ya fueron comprobados en el procedimiento de gestión como fundamento de la liquidación provisional".

TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La letrada del servicio jurídico del Principado de Asturias, en la representación que le es propia, preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 19 de enero de 2018.

2. En dicho escrito, la representación procesal del Principado de Asturias identificó como norma y jurisprudencia infringidas por la sentencia impugnada: (i) el artículo 115.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; (ii) el artículo 137 del 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre) ["RGGIT"], y (iii) la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la posibilidad de iniciar un procedimiento de inspección tributaria dirigido a comprobar el cumplimiento de los requisitos legales exigidos para conceder o reconocer un beneficio fiscal previa y provisionalmente reconocido. A este respecto, trae a colación las sentencias de la Sección Segunda de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2014 (recurso de casación 4185/2011; ES:TS:2014:780), FD tercero; 16 de abril de 2015 (recurso de casación 267/2012; ES:TS:2015:1585), FD séptimo, y 4 de noviembre de 2015 (recurso de casación 280/2014; ES:TS:2015:4742), FD tercero, referidas a una exención rogada del impuesto especial sobre determinados medios de transporte, que fue reconocida inicialmente por los órganos de gestión tributaria y denegada posteriormente por los órganos de inspección tributaria.

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 4 de junio de 2018, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia prevista en el artículo 88.2.b) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio), 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".

El citado auto identifica como norma jurídica que en principio será objeto de interpretación el artículo 115.3 LGT , en relación con los artículos 129, apartados 2 y 3 , y 140.1 del mismo texto legal .



CUARTO.- Interposición del recurso de casación.

1 . La letrada del servicio jurídico del PRINCIPADO DE ASTURIAS, en la representación procesal del ente público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, que legalmente tiene atribuida, interpuso recurso de casación mediante escrito de 21 de julio de 2018, que cumple los requisitos legales.

2. En dicho escrito, comienza argumentando acerca de la infracción de lo dispuesto en el artículo 115.3 LGT , así como en el artículo 137 RGGIT. A tal fin, recuerda que la sentencia impugnada confirma la resolución del TEARPA cuestionada al considerar aplicable la regla general contemplada en el artículo 140 LGT y el criterio mantenido por nuestra sentencia de 30 de octubre de 2016 , en virtud de la cual, dictada una resolución en un procedimiento de comprobación limitada, no cabe 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. En suma, Sala *a quo* -se dice-, a los efectos de conceder o reconocer un beneficio fiscal previsto en la LISD "no tiene en cuenta las actuaciones de comprobación efectuadas por los órganos de inspección tributaria y aplica la restricción contenida en el art. 140.1 LGT para las regularizaciones practicadas en los procedimientos de comprobación limitada (regulado en arts. 136 a 140 LGT), cuando en el presente caso la liquidación provisional se ha dictado en un procedimiento iniciado mediante declaración (regulado en los arts. 128 a 130 LGT) y el art. 115.3 LGT y 137 RGGIT excepciona esa restricción general y permite tener en cuenta las actuaciones posteriores de comprobación efectuadas por los órganos de inspección" (pág. 3).

La cuestión debatida radica, pues, para el Principado de Asturias, "en determinar si en los procedimientos de gestión tributaria, cuando la liquidación provisional girada por el órgano gestor, sobre la base de la declaración tributaria y los documentos presentados por el obligado tributario, viene precedida de una tarea comprobadora, dentro de los márgenes en los que pueden moverse los órganos gestores, y en concreto, actuaciones de comprobación en relación con el cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 , impide el inicio de una actuación inspectora posterior relativa a la comprobación de la concurrencia efectiva de tales requisitos" (pág. 3). Y para resolver esa cuestión, se hacen unas consideraciones sobre el procedimiento de declaración del ISD, y las actuaciones de comprobación efectuadas en los procedimientos iniciados mediante declaración, en particular, las realizadas con los actos de reconocimiento de beneficios fiscales. A estos efectos, se citan el artículo 128.1 LGT , los artículos 31 y 34 de la LISD (advirtiendo que en este caso no había obligación de autoliquidar, habiéndose presentado declaración el 15 de mayo de 2008, en relación con el fallecimiento producido el 17 de noviembre de 2007), y el artículo 64 del Reglamento del ISD , aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

Además, en este punto se recuerda que el obligado tributario solicitó la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 20.2.c) LISD, en concreto, la correspondiente al supuesto de que en la base imponible del impuesto esté incluido el valor de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4, apartado octavo, LIP.

Seguidamente, se expresa que la LGT parte de una admisión generalizada de actuaciones de comprobación por parte de los órganos de gestión, con los límites recogidos en los distintos procedimientos de gestión tributaria que diseña, procedimientos de gestión que son, esencialmente, el procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada, a los que hay que añadir también el de comprobación de valores y, con especial incidencia en el ISD, el de declaración, todos ellos regulados en el capítulo III del Título III (artículos 128 a 140).

Y se subraya que el artículo 129 LGT , referido al procedimiento iniciado mediante declaración, "dentro de este esquema general, permite la realización de actuaciones de comprobación por parte de los órganos de gestión, con determinados límites: únicamente permite utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración o cualquier otro que obre en su poder, que se requiera al obligado tributario para que aclare los datos consignados en su declaración o para que presente justificante de los mismos, y realizar actuaciones de comprobación de valores" (pág. 6).

A continuación, se señala que las actuaciones de comprobación en relación con los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales vienen reguladas en el artículo 115.3 LGT , ubicado en el capítulo II "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios" del Título III. Y se destaca la previsión del artículo 137 del Real Decreto 1065/2007 , en relación a los efectos y carácter del reconocimiento de beneficios fiscales.

Según el Principado de Asturias, la "propia literalidad del artículo 115.3 LGT nos lleva a la conclusión de que la regulación que en él se contiene es aplicable al supuesto que nos ocupa, pues en él se dan todos los requisitos previstos legalmente", a saber: (a) existe "un acto administrativo de concesión o reconocimiento de un beneficio fiscal, esto es, la liquidación tributaria dictada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración y en la que se aplica la reducción solicitada (95% del valor de las participaciones en una



sociedad anónima"); y (b) se "trata de un beneficio fiscal cuya concesión o reconocimiento está condicionada a la efectiva concurrencia de determinados requisitos, en concreto": (i) que "en la base imponible de una adquisición "mortis causa" esté incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con el fallecimiento se consolide el pleno dominio en determinados parientes, o perciban estos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad"; (ii) la "[a] adquisición por cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida (en ausencia de descendientes o adoptados, por ascendientes, adoptantes o colaterales hasta el tercer grado)"; (iii) que "la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que fallezca el adquirente dentro de ese plazo"; y (iv) que "concurran las condiciones exigidas para la aplicación de la exención regulada en el artículo 4.8" LIP (págs. 6-7). Además, el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, determina los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de la exención.

En el procedimiento en el que se dictó el acto de concesión o reconocimiento del beneficio fiscal, es decir, en el procedimiento iniciado mediante declaración -se aduce-, "no se comprobó exhaustivamente la efectiva concurrencia de los requisitos expresados" (pág. 8), por lo que "el acto de concesión o reconocimiento del beneficio fiscal, esto es, la liquidación que puso fin al procedimiento iniciado mediante declaración, tiene, al menos en relación con la concesión de la reducción, carácter provisional", lo que determina que "la Administración tributaria puede, en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos, como lo es el procedimiento inspector (regulado en capítulo IV del Título III de la Ley General Tributaria) comprobar la concurrencia de los requisitos exigibles y no comprobados, y, regularizar, en su caso, la situación tributaria" (pág. 9).

A raíz de lo expuesto, el Principado de Asturias entiende que la sentencia que se recurre infringe lo dispuesto en el artículo 115.3 LGT, así como el artículo 137 RGGIT, "en tanto que se manifiesta en contra de que reconozca la reducción de la base imponible prevista en el artículo 20.2.c) de la LISD en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, pueda posteriormente comprobarse por los órganos de la inspección tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación el cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de ese beneficio fiscal (reducción)" (pág. 9). La interpretación contenida en la sentencia recurrida conduciría, en la práctica -se argumenta-, "a la imposibilidad de que en los procedimientos de inspección se pudiera comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando tales beneficios o incentivos se soliciten en la declaración tributaria, eliminándose de esta manera las diferencias entre las funciones de gestión e inspección", porque "bastaría con que se realizase por los órganos gestores una mínima tarea de comprobación y procedieran a practicar una liquidación con aplicación del beneficio fiscal en los términos solicitados en la declaración, basándose en los datos y documentos aportados por el obligado tributario, para que la liquidación resultase inmodificable y por tanto la concesión del beneficio fiscal definitiva" (pág. 9). Pero es "evidente que este resultado no puede ser el buscado por el legislador, pues no tiene sentido que el cumplimiento de los requisitos exigidos para la concesión de beneficios o incentivos fiscales pueda o no ser comprobado, en lo que ahora interesa, en un procedimiento inspector, dependiendo únicamente de la "forma" en que se ha formulado la solicitud por el obligado tributario, esto es, del procedimiento de gestión tributaria en el que se ha instado la concesión". El interés general "exige que la concesión de beneficios e incentivos fiscales, que por su propia naturaleza constituyen un privilegio, previsto en la normativa fiscal, a favor de determinados obligados tributarios, es decir, excepciones en la aplicación de un tributo por razones sociales, económicas u otras, sean disfrutados por quienes cumplen los requisitos precisos para ello, evitando que cuestiones meramente formales permitan que resulten beneficiados obligados tributarios que no los cumplan". Además, "aplicando el criterio sistemático, la posibilidad de que en los procedimientos de inspección se pudiera comprobar -exhaustivamente- el cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando tales beneficios o incentivos se soliciten en la declaración tributaria, es coherente con los términos en los que el legislador estatal ha configurado las funciones y facultades que el artículo 141 e) de la LGT atribuye a la inspección tributaria: "la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales"" (pág. 10).

3. Seguidamente, el Principado de Asturias argumenta sobre la contradicción con la doctrina establecida por el Tribunal Supremo -se dice- en supuestos sustancialmente idénticos.

A este respecto se cita como infringida la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2014, dictada en el recurso de casación 4185/2011 (se transcribe parte del FJ 3º), cuyo contenido se explica (págs. 11 y 12); y se añade que criterio sentado por dicha resolución es reiterado en las sentencias del Tribunal Supremo de



16 de abril de 2015 (recurso de casación 267/2012), FJ 7º, y de 4 de noviembre de 2015 (recurso de casación 280/2014), FJ 3º.

4. A tenor de lo expuesto, se entiende que "procede estimar que la Sala de la Instancia no ha interpretado correctamente los preceptos aplicables al caso, y declarar 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, en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración no 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, y, por ende, la denegación de la reducción de la base imponible anteriormente reconocida en la correspondiente liquidación definitiva" (pág. 13).

QUINTO.- Oposición al recurso de casación de la Administración General del Estado.

1. El abogado del Estado se opuso al recurso de casación mediante escrito de 20 de noviembre de 2018.

2. En dicho escrito, después de recordar la cuestión casacional objetiva y señalar que existen varios recursos de casación interpuestos por los hermanos del recurrente que plantean la misma cuestión litigiosa, reproduce los preceptos que considera deben ser objeto de interpretación, concretamente, los artículos 115.3, 129.2 y 3, 139.2.a) y 140.1 LGT/2003, el artículo 20.1.c) LISD y el artículo 4.Octavo.Uno LIP.

Y tras reproducir la síntesis de los hechos que se contiene en el auto de admisión, así como parte de los razonamientos de la sentencia impugnada, dice sobre esta última que el Tribunal *a quo* no siempre mantuvo el mismo criterio, sino que lo ha ido formando siguiendo las sentencias que dictaba la Sala Tercera del Tribunal Supremo (como el TEARPA), y que la cita que hace de la sentencia de este Tribunal de 30 octubre 2016 es un error, siendo la correcta de 3 febrero 2016, RCU 4140/2014.

3. Se dedica también parte del escrito a sintetizar las alegaciones del recurso de casación, tras lo cual, se argumenta la oposición al mismo. A este respecto, se aduce que todos los razonamientos del recurso de casación "parten de una visión incompleta de los preceptos legales que invoca, además de una postergación del importante (en fondo y forma) artículo 140" LGT/2003 (págs. 10-11). Tanto el TEARPA como la Sala *a quo* -se afirma- "han dado primacía a los términos del artículo 140 LGT y lo han hecho precisamente cambiando su posición inicial por los contundentes precedentes judiciales de la Sala Tercera del Tribunal Supremo porque, en origen, tanto el TEARPA como el TSJ de Asturias habían desestimado pretensiones similares de otros interesados y acogido las razones del Principado de Asturias".

Y -se añade- "no se "desdibuja" la diferencia entre gestión e Inspección, tan sólo que Gestión debe comprobar los extremos que le pide la declaración o, en su caso, no efectuar comprobación y pasarlo a Inspección o, en último extremo, efectuar liquidación con expresa salvedad al respecto de los extremos que no hubiera comprobado. Lo que no debe es dictar una liquidación provisional que el interesado acepta y, años después, dar paso a un proceso de Inspección Tributaria sobre los mismos datos y hechos" (pág. 11).

Esto es, el artículo 115.3 LGT "se refiere a los reconocimientos de beneficios fiscales condicionados al cumplimiento de requisitos "no comprobados" en el procedimiento en que se dictaron y que "tendrán carácter provisional", lo que -se afirma- es perfectamente lógico; y "a que la Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento "la concurrencia de tales condiciones" y regular la situación "sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales", algo que también sería lógico (pág. 11).

4. Sin embargo, con la secuencia de hechos del caso que nos ocupa "[n]o puede afirmarse -se sostiene-, con lógica, que la liquidación provisional por la Hacienda Autonómica de los requisitos de los beneficios fiscales, expresamente solicitados por los causahabientes, efectuada con casi tres meses de tiempo por la Hacienda, sea una liquidación hecha sin comprobar si "los datos o valores tenidos en cuenta por la Administración tributaria no se correspond[en] con los consignados por el obligado" (artículo 129. 3 LGT). Máxime cuando -se añade- "el artículo 140 LGT, ubicado en el procedimiento de comprobación limitada, dentro de los procedimientos de gestión tributaria, procedimiento en el que la Administración Tributaria "podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes" (136 LGT), se encabeza como "Efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación" y dispone: "Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración Tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado..." (pág. 12).

Para el abogado del Estado, no cabe duda de que aquí la Hacienda autonómica dictó una liquidación provisional "en base a los datos que le proporcionaron los causahabientes y debió comprobar, en especial porque los causahabientes solicitaron expresamente la aplicación del beneficio fiscal que ahora se discute". En su opinión, este principio de no segunda revisión sobre lo comprobado "pretende ser una garantía para el administrado



precisamente en los términos que lo recoge este artículo 140 LGT ", siendo las únicas excepciones las que el propio precepto incluye, a saber, "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" (págs. 12-13). Y aquí no son distintos los hechos o las circunstancias, sino que estaríamos ante "la recomprobación de un beneficio fiscal que ya debió comprobarse en su día y se comprobó porque hubo una liquidación tributaria al respecto, tres meses después de la solicitud de los causahabientes", a lo que se añade la circunstancia de "que la recomprobación, la nueva liquidación, se produce cuatro años después, demora que -para el abogado del Estado- refleja que es un nuevo procedimiento el que se ha abierto para revisar la liquidación anterior y eso, legalmente, no es posible" (pág. 13).

5. Y frente a la afirmación del recurrente en el sentido de que "bastaría con que se realizase por los órganos gestores una mínima tarea de comprobación" para que la liquidación resultase inmodificable", el abogado del Estado opone, de un lado, que en este caso no se efectuó una mínima tarea de comprobación, sino que la Administración tardó más de tres meses y los datos aportados por los causahabientes eran completos y específicos; y, de otro lado, que si no hay tiempo o voluntad para efectuar la comprobación, el artículo 130.b) LGT "prevé la caducidad de lo solicitado pero "sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción", de manera que bastaba con que "la Administración no hubiera efectuado liquidación provisional alguna" para que tuviera abierto el plazo de cuatro años para practicar la liquidación, o que hubiera efectuado una liquidación "advirtiendo expresamente que quedaban todavía sin comprobar los extremos que fueran (los del artículo 20.2 c) en este caso)", pero no se hizo así (págs. 13-14). Es más -se añade-, el artículo 117.1.c) LGT especifica que la Gestión Tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas al "reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento".

6. En opinión del abogado del Estado, "las funciones y facultades de la Inspección Tributaria vienen concretamente delimitadas en la propia Ley General Tributaria y el procedimiento inspector siempre será posible si se dan los requisitos legales para ello", requisitos que "aquí no se dan porque el 140 LGT lo excluye expresamente cuando no se han descubierto nuevos datos ni hechos". "No se trata -sostiene- de distinta consecuencia según la forma en que se formuló la solicitud por el obligado tributario", sino "de que el acto de comprobación que dio lugar a la liquidación provisional primera nunca debió emitirse si, como parece, no se había efectuado realmente una comprobación de los requisitos del beneficio fiscal solicitado". A su juicio, es "incomprensible la razón por la que se dictó una liquidación tributaria en esas condiciones de no comprobación de unos datos expresamente aportados por los causahabientes para ser comprobados y con expresa solicitud de querer acogerse a un determinado beneficio fiscal que requería comprobación" (pág. 14).

7. Por otro lado, considera que el argumento del recurrente, "con cita del artículo 115.3 de la LGT , no debe prosperar pues la concurrencia de requisitos ya fueron comprobados en el procedimiento de gestión como fundamento de la liquidación provisional ((o debieron serlo y ninguna objeción ni salvedad existía en la primera resolución de liquidación)" (págs. 14-15).

8. Seguidamente, el abogado del Estado responde al argumento del recurrente, según el cual, mientras que se podría recomprobar en el procedimiento iniciado por declaración, no se podría en el de comprobación limitada.

Frente a este criterio, recalca el defensor público que "existen unos precedentes de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que resuelven la cuestión planteada (hasta el punto de que realmente estamos ante una jurisprudencia que sí existe para supuestos absolutamente iguales), estableciendo que no es posible esta recomprobación en los procedimientos iniciados por declaración para el Impuesto de Sucesiones y Donaciones". Sin embargo, la sentencia de 21-2-2014, RCA 4185/2011 , citada por el recurrente, se refiere a otro impuesto, al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, y lo único que acredita es que, "si aparecen datos o hechos nuevos, puede entrar el procedimiento inspector sobre una liquidación provisional anterior que ya ha adquirido firmeza, no en otro caso", siendo ese, precisamente, el sentido del artículo 140 LGT (pág. 15). Las sentencias de 16-4-2015, RCA 267/ 2012 y 4-11-2015, RCA 280/ 2014 , que recoge el auto de admisión -se dice-, son idénticas a la de 21-2-2014 pero en diferentes ejercicios económicos.

9. La Sala de instancia -se subraya- "ha entendido que no hay ni datos ni hechos nuevos que permita a la Inspección Tributaria una recomprobación de los datos supuestamente comprobados en la liquidación provisional inicial (o que el contribuyente va a considerar comprobados porque ninguna salvedad se hacía en la resolución de la liquidación provisional inicial)" (pág. 16).

10. Por otra parte, se aduce que de las tres sentencias de esta Sala que cita la sentencia de instancia, la de 30-10-2016 resulta ser realmente la de 3-2-2016, RCU 4140/2014, y trata de la misma cuestión objeto de los presentes autos, habiendo mediado declaración de herederos para el ISD y liquidación provisional que alcanzó firmeza. Por su parte, la sentencia de 18-1-2017, RCU 388/2018 , es de inadmisión del recurso de casación



presentado por el Principado de Asturias, por falta de término comparativo adecuado, pero el criterio es el mismo. Y la sentencia de 15-6-2017, RCA 3502/2015 (se reproduce el FJ 3º, párrafo 4º y siguientes), "corroborra completamente la tesis actual de la sentencia de la Sala de Asturias y se afirma como continuadora de una serie de precedentes que la propia sentencia recoge (incluyendo la de 3-2-2016 mencionada en el penúltimo párrafo del fundamento 3º)" (pág. 17).

En resumen: (i) la sentencia de 15-6-2017, al igual que la de 3-2-2016, se refieren a supuestos de presentación de declaraciones de herederos en el ISD, y referencian como precedentes las de 20-10-2014 (dos sentencias similares de dos herederos, RRCUD 2567/2013 y 2568/2013) y la de 22-9-2014 (RCUD 4336/2012); la de 22-9-2014 se refiere al específico procedimiento de comprobación limitada de los artículos 136 a 140 de la LGT/2003 y al Impuesto de Sociedades; y las dos importantes sentencias de 20-10-2014 se refieren ambas a supuestos en los que, "en fase de comprobación posterior a la declaración del interesado (heredero), la Hacienda Autonómica dicto liquidación provisional que fue recurrida en reposición, el recurso desestimado y años después se abrió procedimiento inspector y nueva liquidación tributaria sobre mismos hechos y datos" (pág. 20).

11. Para concluir, se solicita de esta Sala que dicte sentencia que declare la "desestimación del recurso de casación por ser correcta la interpretación en Derecho de la sentencia de instancia del artículo 140 LGT dados los presupuestos de hecho del Caso y confirme, en ese sentido la doctrina sentada, con remisión a abundantes precedentes, en sus STS 3-2-2016, rc 4140/2014) y 15-6-2017, rc 3502/2015, citadas, y las dos iniciales de 30-10-2014" (pág. 21).

SEXTO.- Oposición al recurso de casación de don Gumersindo .

1. La representación procesal de don Gumersindo formuló oposición al recurso de casación mediante escrito de 25 de octubre de 2018, que observa los requisitos legales.

2. En dicho escrito, comienza argumentando porqué la sentencia impugnada no infringe el artículo 115.3 LGT ni el artículo 137 RGGIT, además de que concluye que han resultado probados unos determinados hechos, y tratándose de una cuestión de prueba la citada resolución judicial -se dice- no puede ser recurrida en casación.

Seguidamente, señala que el recurrente omite la cita que la sentencia impugnada efectúa de la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2017 (Rec. 3502/2015) en la que además había sido recurrente el propio Principado de Asturias, y cita de forma parcial nuestra sentencia de 30 de octubre de 2016, porque omite el último inciso de su FJ 3º, en el que se dice: "sin que a ello se oponga cabe añadir, frente al argumento de la parte recurrente, con cita del Art. 115.3 de la L.G.T., no contemplado en la resolución impugnada, pues la concurrencia de requisitos ya fueron comprobados en el procedimiento de gestión como fundamento de la liquidación provisional" (pág. 3).

Además, el recurrente entiende que la sentencia impugnada aplica el artículo 140.1 LGT, previsto solamente para el procedimiento de comprobación limitada y no para el procedimiento iniciado por declaración e inaplica los artículos 115.3 LGT y 137 RGGIT, que imponen una excepción a la regla general. Pero ninguno "de ambos preceptos -se dice- suponen una excepción a la regla general sino que siguen esta al pie de la letra". Así, el artículo 115.3 LGT se refiere a los actos "no comprobados en el procedimiento en el que se dictaron"; y el artículo 137 RGGIT "a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el expediente". Y precisamente, con independencia del artículo 140.1 LGT, "en la circunstancia de que esa comprobación ya se había producido es en la que la Sentencia impugnada fundamenta, en última instancia, su decisión" (pág. 3).

Por otro lado, la conclusión que obtiene el recurrente es que obtener es que el artículo 115.3 LGT y el artículo 137 RGGIT en todo caso permiten revisar por la Inspección la concesión de los beneficios fiscales del ISD "sencillamente porque entiende que la comprobación de los requisitos en los procedimientos de gestión, en general, está limitada", mientras que "la que pueda realizar la Inspección es "exhaustiva". (pág. 4). Pero las actuaciones en los procedimientos de gestión no están limitadas en el sentido que se pretende. "Si en todos los procedimientos de gestión fuera de esa manera -se afirma- no existiría el Art. 140.1 LGT. Pero es que además en el procedimiento iniciado por declaración tampoco existen límites cuando menos para comprobar ab initio el cumplimiento de los requisitos para aplicar el beneficio fiscal en el fondo controvertido", sino que "ese procedimiento (Art. 129 LGT) permite realizar actuaciones de comprobación y dentro de ellas permite requerir al obligado tributario para aclarar los datos e incluso para que presente justificantes de los mismos, que precisamente fue lo que ocurrió en el procedimiento inspector posterior. Ningún límite tuvo el órgano gestor para solicitar las anteriores aclaraciones" (pág. 4).

3. A continuación, se hacen dos matizaciones. En primer lugar, que, con anterioridad a la decisión ahora impugnada, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias mantenía el mismo criterio que el Principado de Asturias, pero las sentencias del Tribunal Supremo de 30 de octubre de



2014 (RCA 2568/2013) y 3 de febrero de 2016 (RCA 4140/2014) le hacen variar de criterio. Y, en segundo lugar, que, según la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2017 , quien invoca el procedimiento de comprobación limitada es el propio recurrente, que es el Principado de Asturias.

En el sentido estricto en el que el auto de admisión plantea el debate -se afirma-, posiblemente el artículo 140.1 LGT puede que no resulte aplicable a un procedimiento iniciado por declaración. Pero esa sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2017 , como las antes citadas de 30 de octubre de 2014 y 3 de febrero de 2016 , "no solamente toman como fundamento de su decisión el Art. 140.1 sino también los principios de seguridad jurídica y de igualdad entre partes", a los que deben añadirse "el carácter plenamente resolutorio y ejecutivo de las liquidaciones provisionales, la presunción de validez de cualquier acto administrativo e incluso el principio de confianza legítima" (pág. 5).

4. Frente a la alegación del recurrente de que la sentencia impugnada infringe los artículos 115.3 LGT y 137 RGGIT del R.D. 1065/2007, y que "tratándose de beneficios fiscales, la concesión o reconocimiento del mismo tiene siempre carácter provisional en tanto en cuanto en el procedimiento en el que se produzca tal concesión o reconocimiento no se compruebe la concurrencia de determinados requisitos", se opone que, dejando al margen que lo que tiene carácter provisional es la liquidación y no la concesión o reconocimiento de un determinado beneficio fiscal, "lo cierto es que la posibilidad de comprobar la concurrencia de los requisitos solamente queda abierta si en el procedimiento primero no se comprueba la concurrencia de los mismos. Pero si en ese primer procedimiento de aplicación de los tributos -en nuestro caso el procedimiento iniciado por declaración regulado en el Art. 128 y sgs. LGT y concluido por la liquidación provisional practicada por el Área de Gestión Tributaria- ya se comprobaron los requisitos, la posibilidad de volver a comprobarlos ya no existe en un posterior procedimiento aunque este sea de inspección. Y lo mismo sucedería si se practica la liquidación provisional sin que el órgano de gestión hubiera utilizado las facultades que tiene de comprobación" (págs. 5-6). Lo que analiza la sentencia impugnada es si en el primer procedimiento se comprobaron o no los requisitos que permiten aplicar la reducción por transmisión de participaciones societarias, porque de haber sido comprobados en ese primer procedimiento ya no cabría una ulterior comprobación; y concluye en que sí fueron comprobados en el procedimiento de gestión. Esto evidenciaría "que estamos ante la valoración de la prueba y no ante la infracción de determinadas normas"; y es reiterativa la jurisprudencia de esta Sala en el sentido de que "en el recurso de casación no cabe la revisión de la valoración de la prueba salvo que la misma hubiera sido irrazonable o arbitraria, lo que aquí no ha sucedido ni ha sido denunciado por la recurrente" [pág. 6; se citan las sentencias de 16 de abril de 2015 (RCA 267/2012) y la de 15 de junio de 2017].

5. Acto seguido, se argumenta que la sentencia impugnada tampoco contradice la interpretación de otros órganos jurisdiccionales o, cuando menos, las sentencias del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2014 (RCA 4185/2011), de 16 de abril de 2015 (RCA 267/2012) y de 4 de noviembre de 2015 (RCA 280/2014).

Los beneficios fiscales -se explica- con carácter general pueden estar condicionados al cumplimiento de determinados requisitos que se tienen que cumplir en el momento de la concesión del beneficio o en el futuro. En este caso, los primeros son por remisión a la LIP y, en concreto, a su artículo 4, apartado octavo: "si la sociedad ejerce una actividad económica, ostentar un determinado porcentaje en el capital social y que se ejerzan funciones de dirección percibiéndose por ello una determinada retribución"; y el requisito futuro "es el mantenimiento de la participación societaria durante diez años en el patrimonio del obligado tributario que se aplica la reducción" (pág. 7).

Pues bien, requisitos que la sentencia impugnada entiende que ya habían sido comprobados son los primeros, mientras que en las sentencias invocadas de este Tribunal lo que se entiende producido es el incumplimiento de los requisitos futuros. En las tres nos encontramos ante la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte de la primera matriculación de aeronaves cuya titularidad corresponda a empresas, pero con la finalidad de ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea, exención que exige su solicitud y previo reconocimiento por la Administración Tributaria, debiendo cumplirse, además, los requisitos determinantes de la exención durante los cuatro años siguientes (artículo 65.3 Ley 38/1992). "Pues bien, en los tres casos, con posterioridad a la concesión de la exención resultó que el propietario de la aeronave la arrendó incumpliendo los requisitos, bien porque el usuario final no fuese una empresa de navegación aérea bien porque el contrato suscrito no se podía calificar como arrendamiento de cosa sino como arrendamiento financiero o como arrendamiento de servicios" (pág. 8). No existe, por tanto, la contradicción que se denuncia.

6. Finalmente, se aduce que la pretensión del recurrente, además de ser imprecisa y de no respetar en su totalidad la cuestión sobre la que el auto de admisión plantea la cuestión que tiene interés casacional, no es coherente ni lógica. Y no lo sería porque, denunciando que las infracciones cometidas por la sentencia impugnada lo son a los artículos 115.3 LGT y 137 RGGIT (aunque esta última norma no venga explícitamente



recogida en el auto de admisión), sin embargo, su pretensión no se relaciona con ninguna de ambas normas sino en relación con el artículo 140.1 LGT .

Por su parte, la representación procesal de don Gumersindo deduce dos pretensiones. En primer lugar, que el artículo 115.3 LGT "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", impedimento que derivaría del propio artículo 115.3 LGT "en relación con [los] principios de seguridad jurídica, igualdad entre las partes en la relación tributaria y confianza legítima". Y en esta conclusión, que se obtendría de una norma ubicada en el Capítulo I, del Título III, de la LGT, "resulta indiferente cuál 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" (pág. 9).

SÉPTIMO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

Mediante providencia de 10 de diciembre de 2018, de conformidad de lo previsto en el artículo 92.6 LJCA , la Sala acordó que no ha lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la índole del asunto.

Por providencia de 10 de enero de 2019, la Sala designó como ponente al Excmo. Sr. don Angel Aguillo Aviles, señalándose para la deliberación, votación y fallo de este recurso, mediante providencia de 22 de febrero de 2019, el día 21 de mayo de 2019, actos que efectivamente tuvieron lugar en la fecha señalada, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, impugnada en casación por la letrada del servicio jurídico de dicha Comunidad Autónoma, al desestimar el recurso al considerar que la Administración tributaria no puede "efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación e investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución", es o no conforme a Derecho.

La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación, según se obtiene de la delimitación practicada por la Sección Primera de esta Sala en el auto de admisión de 4 de junio de 2018 , 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".

Sin más preámbulos, pasamos a responder a la cuestión casacional objetiva.

SEGUNDO.- Respuesta a la cuestión casacional objetiva. Remisión a la sentencia de esta Sala y Sección de 10 de abril de 2019, dictada en el recurso de casación núm. 1214/2018.

1. En lo que a este proceso interesa, el artículo 115 LGT 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, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.

En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley.

La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley.

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".

2. 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".



3. Para resolver la cuestión casacional objetiva planteada en el auto de admisión, debemos traer a colación, asimismo, el artículo 140 LGT, que 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".

4. Como hemos señalado en los antecedentes, el Principado de Asturias fundamenta su recurso, en esencia, en que la Sala *a quo*, a los efectos de reconocer un beneficio fiscal previsto en la LISD "no tiene en cuenta las actuaciones de comprobación efectuadas por los órganos de inspección tributaria y aplica la restricción contenida en el art. 140.1 LGT para las regularizaciones practicadas en los procedimientos de comprobación limitada (regulado en arts. 136 a 140 LGT), cuando en el presente caso la liquidación provisional se ha dictado en un procedimiento iniciado mediante declaración (regulado en los arts. 128 a 130 LGT)", y los artículos 115.3 LGT y 137 RGGIT, que son los que resultarían infringidos, "excepciona[n] esa restricción general y permite[n] tener en cuenta las actuaciones posteriores de comprobación efectuadas por los órganos de inspección" (pág. 3).

Es importante recalcar que para alcanzar la conclusión a la que llega parte de que en el procedimiento en el que se dictó el acto de reconocimiento del beneficio fiscal por los órganos de Gestión tributaria, "no se comprobó exhaustivamente la efectiva concurrencia de los requisitos" para la reducción en la base imponible prevista en el artículo 20.2.c) LISD (pág. 8), por lo que "la liquidación que puso fin al procedimiento iniciado mediante declaración, tiene, al menos en relación con la concesión de la reducción, carácter provisional", lo que determina -concluye- que "la Administración tributaria puede, en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos, como lo es el procedimiento inspector", "comprobar la concurrencia de los requisitos exigibles y no comprobados, y, regularizar, en su caso, la situación tributaria" (pág. 9).

Sostiene, asimismo, la Comunidad Autónoma recurrente, que la interpretación contenida en la sentencia recurrida conduciría, en la práctica, "a la imposibilidad de que en los procedimientos de inspección se pudiera comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando tales beneficios o incentivos se soliciten en la declaración tributaria, eliminándose de esta manera las diferencias entre las funciones de gestión e inspección", porque "bastaría con que se realizase por los órganos gestores una mínima tarea de comprobación y procedieran a practicar una liquidación con aplicación del beneficio fiscal en los términos solicitados en la declaración, basándose en los datos y documentos aportados por el obligado tributario, para que la liquidación resultase inmodificable y por tanto la concesión del beneficio fiscal definitiva" (pág. 9).

Finalmente, también resulta destacable reseñar que el Principado de Asturias considera que la resolución judicial cuestionada en esta sede contradice abiertamente la doctrina establecida por esta Sala en sus sentencias de 21 de febrero de 2014 (RCA 4185/2011), FJ 3º, de 16 de abril de 2015 (RCA 267/2012), FJ 7º, y de 4 de noviembre de 2015 (RCA 280/2014), FJ 3º.

5. Pero, para comenzar, debemos resaltar que la premisa de la que parte, como hemos dicho, el Principado de Asturias -a saber, que los órganos de gestión tributaria no comprobaron "exhaustivamente la efectiva concurrencia de los requisitos" para la reducción en la base imponible del ISD, por lo que la Inspección podría sin problemas "comprobar la concurrencia de los requisitos exigibles y no comprobados, y, regularizar, en su caso, la situación tributaria"-, es de naturaleza fáctica, y no queda *del todo* clara, corroborada por la sentencia impugnada.

En efecto, ya hemos anticipado que el Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias señala que en el supuesto que examinamos 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" la gestión de los tributos, "pese a poder hacerlo al disponer de los mismos". Pero también hemos subrayado que la Sala de instancia afirma que "nada se acredita en contra" de que los órganos de gestión no pudieran haber comprobado todos los requisitos de la reducción controvertida, y, lo que resulta aún más relevante, que "la concurrencia de requisitos **ya fueron comprobados** en el procedimiento de gestión como fundamento de la liquidación provisional" (el énfasis es nuestro).

De ahí que el abogado del Estado mantenga que con la secuencia de hechos del caso que nos ocupa "[n]o puede afirmarse, con lógica, que la liquidación provisional por la Hacienda Autonómica de los requisitos de los beneficios fiscales, expresamente solicitados por los causahabientes, efectuada con casi tres meses de tiempo por la Hacienda, sea una liquidación hecha sin comprobar si "los datos o valores tenidos en cuenta por la Administración tributaria no se correspond[en] con los consignados por el obligado" (artículo 129. 3 LGT ; pág. 12); y que estaríamos ante "la recomprobación de un beneficio fiscal que ya debió comprobarse en su día y se comprobó porque hubo una liquidación tributaria al respecto, tres meses después de la solicitud de los causahabientes" (pág. 13). Y que la representación procesal de don Gumersindo sostenga que "en la circunstancia de que esa comprobación ya se había producido es en la que la Sentencia impugnada fundamenta, en última instancia, su decisión" (pág. 3); y que lo que analiza la sentencia impugnada es si en el primer procedimiento se comprobaron o no los requisitos que permiten aplicar la reducción por transmisión de participaciones societarias, porque de haber sido comprobados en ese primer procedimiento ya no cabría una ulterior comprobación; y concluye en que sí fueron comprobados en el procedimiento de gestión, lo que evidenciaría "que estamos ante la valoración de la prueba y no ante la infracción de determinadas normas" (pág. 6).

6. Por otro lado, resulta evidente que la resolución judicial impugnada no contradice la doctrina sentada por nuestras sentencias de 21 de febrero de 2014 , de 16 de abril de 2015 y de 4 de noviembre de 2015 . Las tres sentencias se pronuncian sobre el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, versando la cuestión litigiosa acerca de la exención que preveía el artículo 66.1.k) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales , en la redacción aplicable *ratione temporis*, para la primera matriculación definitiva en España de aeronaves destinadas a ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea.

Es cierto que en la sentencia de 21 de febrero de 2014 (RCA 4185/2011) puede leerse en su FJ 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 a que concurren alguna de las circunstancias siguientes: (a) "[b]ien 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) "[b]ien por haberse modificado las circunstancias o los requisitos determinantes de la exención [en este caso, reducción] reconocida". La misma doctrina se encontrará en nuestras sentencias de 16 de abril de 2015 (RCA 267/2012), FJ 7 º, y de 4 de noviembre de 2015 (RCA 280/2014), que en su FJ 3º se remite a las dos resoluciones mencionadas.

Sin embargo, en el caso que examinamos, ni han cambiado los requisitos que condicionan la reducción en la base imponible del ISD, ni, como hemos expuesto en el punto anterior, el Tribunal de instancia, en una valoración no revisable en casación, 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 parte de que el sujeto pasivo entregó todo, sin ocultar nada, y que los órganos de gestión pudieron comprobar o, mejor dicho, lo comprobaron todo.

7. Las sentencias de nuestra Sala que menciona el Principado de Asturias, pues, no son idóneas para fundamentar su recurso de casación. Pero, en cambio, existen otras que sostienen muy claramente un criterio diferente al que defiende la parte actora.

Es el caso de la sentencia de 15 de junio de 2017 (RCA 3502/2015), que resuelve un recurso planteado por el mismo Principado de Asturias y la Administración General del Estado, y que, como en el caso que es objeto de nuestro enjuiciamiento, se pronuncia 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, basándonos en el criterio sostenido por las sentencias de 22 de septiembre de 2014 (RCA 4336/2012,), de 30 de octubre de 2014 (RCA 2567/2013), de 12 de marzo de 2015 (RCA 696/2014) y de 3 de febrero de 2016 (RCA 4140/2014), declaramos en el FJ 3º lo que a continuación reproducimos:

"Los recurrentes sostienen que no existió procedimiento alguno de "comprobación limitada" en los términos regulados en los artículos 136 y ss. de la LGT , que fuera tramitado por el órgano de gestión antes de girar la liquidación Provisional por LSD y que procediera al procedimiento de la Inspección del que emanó la liquidación definitiva, que tampoco existió procedimiento alguno de comprobación de valores y que el Órgano de gestión se limitó a girar liquidación provisional sobre la base de datos y valores declarados por el contribuyente. Continúan su alegato, con la justificación de que la actuación inspectora ha descubierto nuevos hechos o circunstancias que resultan de actuaciones distintas a las realizadas por los órganos de gestión para aprobar la liquidación provisional.

Sin embargo, como recuerda la recurrida en el presente caso, sí existe una comprobación previa del impuesto, realizada, con anterioridad al Acta ahora impugnada, por los Órganos de Gestión del Principado de Asturias, supuesto que coincide con el analizado en la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 30-10-14 , los cuales y tras las comprobaciones oportunas, y en resolución al recurso de reposición planteado por el sujeto pasivo, dictaron liquidación provisional, (...) y en la que se hace constar expresamente que se da conformidad a los valores declarados por el contribuyente, y se declara que procede la aplicación de la reducción del 99% por adquisición de negocio según la Ley 15/2002".

En cualquier caso por las recurrentes se está poniendo en cuestión la conclusión fáctica alcanzada por los jueces de la instancia, cuestionamiento improcedente en la medida en que ataca la fijación de los hechos realizada en la sentencia de forma inadecuada. (...)

El Tribunal Supremo en la interpretación del citado Art. 140.1, 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 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 tanto al practicar la liquidación como al resolver el Recurso de Reposición".

En definitiva, se "veda 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, 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".

8. En cualquier caso, la cuestión casacional objetiva que plantea el auto de admisión del presente recurso ya ha sido resuelta por la reciente sentencia de 10 de abril de 2019 , que resuelve un recurso instado por el Principado de Asturias, y en el que la parte recurrida es una hermana de don Gumersindo .

De manera que los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales en exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reproducción de los incluidos en aquella sentencia, en las que se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean.

Razona así la sentencia de 10 de abril de 2019 :

" **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:

(...)

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. Camila , 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. 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. 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:

(...)

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 4ª 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 LISyD. 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".

TERCERO.- Resolución de las cuestiones que el recurso suscita.

Consecuencia obligada de lo que acabamos de exponer es la desestimación del recurso de casación y la confirmación de la sentencia de instancia en cuanto desestimó, con fundamento en nuestra jurisprudencia, el recurso jurisdiccional, porque la Oficina Gestora "disponía de todos los datos para liquidar el impuesto", aprobando la oportuna liquidación provisional, no obstante lo cual, 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" la Gestión tributaria, "pese a poder hacerlo al disponer de los mismos", siendo así que la Administración Tributaria no puede "efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación e investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución".

CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativo, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico cuarto de la sentencia de 10 de abril del 2019, dictada en el recurso de casación 1214/2018.

Segundo.- 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 de dicha Comunidad, 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, que desestima el recurso número 10/2017 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias de 28 de octubre de 2016, estimatoria de la reclamación núm. NUM000 formulada por don Gumersindo frente al acuerdo del Jefe del Área de Inspección de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias de 9 de julio



de 2014, por el que se practica liquidación definitiva por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones devengado en relación con la herencia de doña Camila .

Tercero.- No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CEJDOJ