

# TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 4623/2016, DE 21 DE ENERO DE 2020

---

Gabinete de Estudios de AEDAF

**ISD. Procedimiento tributario. Imposibilidad de comprobar en un procedimiento de inspección una reducción previamente admitida en un procedimiento de gestión.**

Siguiendo la reciente doctrina sentada por el Tribunal Supremo, concluye el TEAC que, habiendo sido admitida la aplicación de la reducción en el ISD por adquisición de participaciones (prevista en el artículo 20.2 c) de la LISD) mediante liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, no puede la Inspección cuestionar, en un procedimiento de comprobación e investigación realizado posteriormente, la concurrencia de los requisitos exigidos para gozar del beneficio fiscal, salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias distintas a las anteriores.

## Fundamentos de derecho

### SÉPTIMO.-

(...)

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

No se especifican las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de gestión con el detalle necesario; pero en todo caso, sabemos que debieron realizarse actuaciones de «calificación y cuantificación», durante los tres meses que transcurrieron desde se presentó la declaración (28 de agosto de 2009) o hasta que se giró la liquidación provisional (10 de noviembre de 2009). Este proceder es contrario al principio de seguridad jurídica. Es importante destacar que la

aplicación del beneficio fiscal controvertido fue solicitada por los herederos y reconocido por la Administración. Ese reconocimiento no es automático, es precisa, una labor de calificación y cuantificación es, preciso, por tanto, llevar a cabo, una labor de comprobación. No se ha acreditado por quien corresponde, en este caso, la Administración tributaria, que el nuevo acto resultante de las actuaciones inspectoras apartándose de la liquidación provisional que puso fin al procedimiento de gestión iniciado por la presentación de la declaración por los herederos se base en hechos distintos, de suerte que no siendo así no podemos considerar conforme a derecho la liquidación resultante de las actuaciones inspectoras, ahora recurrida, pues lo contrario sería tanto como sostener que por la mera apertura de un procedimiento posterior, en este caso, de inspección, se podría revisar en perjuicio del obligado tributario una resolución firme, cual es, en esta ocasión, la derivada del procedimiento iniciado por declaración. No se ha acreditado por la Administración que se hayan examinado nuevos documentos y pruebas que permitan establecer una solución contraria a la inicialmente acordada con respecto a la aplicación de los beneficios fiscales previstos en el artículo 20.2 Ley ISD. La inspección tributaria está facultada para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales [(art. 141 e)], pero ha de hacerlo dentro de los márgenes legalmente previstos.

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

#### OCTAVO.-

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

En el caso analizado las «actuaciones» posteriores, no son distintas de las «realizadas y especificadas» por los órganos de gestión, pues ambas se refieren al concepto Impuesto sobre Sucesiones y la reducción del 95% por adquisición de participaciones, es decir, la Administración en el ámbito de sus actuaciones, actuando como «Gestión» o como «Inspección», se refirió siempre a los mismos bienes y conceptos, disponiendo de idéntica información en ambos casos. No puede admitirse ahora que, la Administración habiendo dispuesto desde el pri-

mer momento de toda la información facilitada por el sujeto pasivo, proceda vía actuación de la Inspección a regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, y a documentos que ya obraban en su poder desde el momento de la declaración y que fueron o pudieron ser comprobados en vía de gestión.

#### NOVENO.-

La cuestión a resolver en la presente reclamación consiste en «determinar si el reconocimiento de la reducción y de los valores de determinados bienes, en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración puede impedir, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la posterior comprobación por los órganos de inspección tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación del cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de ese beneficio fiscal, efectuada al amparo del artículo 115.3 de este último texto legal, y, por ende, la denegación de la reducción de la base imponible anteriormente reconocida en la correspondiente liquidación definitiva y la modificación de los valores declarados».

Pues bien, siguiendo la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de abril de 2019 n.º 479/2019, resolviendo recurso de casación rec. 1215/2018 y STS de 31 mayo de 2019 n.º 742/2012, rec. 1214/2018:

(...) lo que se está pretendiendo es la aplicación del artículo 133.3 RGGIT, éste sí referido al procedimiento iniciado mediante declaración, que contiene, como ya hemos dicho, expresiones similares al artículo 140.1 LGT. Es por ello que nuestro criterio es que el reconocimiento de la reducción de la base imponible prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para la adquisición *mortis causa* de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Octavo de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, impide la posterior comprobación por los órganos de inspección tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación, del cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de ese beneficio fiscal, cuando la Administración tributaria tiene desde el primer momento todos los datos relativos a los requisitos condicionantes del dicho beneficio fiscal y éste fue reconocido por ella, salvo que en dicho procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la liquidación provisional mediante la que terminó el procedimiento iniciado mediante declaración.

Consecuencia obligada de lo hasta aquí expuesto es la desestimación del recurso de alzada interpuesto por la Presidenta del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias y la confirmación de la resolución estimatoria de las reclamaciones n.º 33/2276/13 y 33/2519/13 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias.