



Roj: **STS 3409/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:3409**

Id Cendoj: **28079130022020100513**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **16/10/2020**

Nº de Recurso: **3895/2018**

Nº de Resolución: **1341/2020**

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

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 8428/2018,**  
**ATS 12166/2018,**  
**STS 3409/2020**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.341/2020**

Fecha de sentencia: 16/10/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3895/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 06/10/2020

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA SALA CON/AD

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 3895/2018

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1341/2020**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 16 de octubre de 2020.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **3895/2018**, interpuesto por el procurador don Ignacio Requejo García de Mateo, en nombre y representación de **DOÑA Celestina Y DON Luis Antonio**, contra la sentencia dictada el 15 de febrero de 2018 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en el recurso núm. 72/2016, relativo al Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, ejercicio 2009.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia núm. 284/18, dictada el 15 de febrero por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en el recurso núm. 72/2016, desestimatoria del recurso deducido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía ["TEARA"] de fecha 30 de abril de 2015 que desestimó, a su vez, la reclamación interpuesta contra el acuerdo dictado por la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ["AEAT"] de Málaga, de finalización del procedimiento de tasación pericial contradictoria, instado por los recurrentes, como consecuencia de la liquidación practicada por la Delegación de la AEAT de Málaga, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, ejercicio 2009.

### SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña María del Carmen Moreno Rasores, en representación de doña Celestina y don Luis Antonio, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre ["LGT"] (BOE de 18 de diciembre) que establece que concluido un procedimiento de comprobación limitada no pueden volver a comprobarse los mismos elementos tributarios por parte de la Agencia Tributaria salvo que aparezcan nuevos hechos relevantes.

2. La Sala de instancia, por auto de 18 de mayo de 2018, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, recurrente y recurrida -Administración General del Estado-, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

### TERCERO. Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 31 de octubre de 2018, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es la siguiente:

"[...] Interpretando el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, dilucidar si los efectos preclusivos de una resolución que pone fin a un procedimiento de comprobación limitada se extienden exclusivamente sobre aquellos elementos tributarios sobre los que se haya pronunciado expresamente la Administración Tributaria o si se extienden sobre cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa".

2. El procurador Ignacio Requejo García de Mateo, en representación de doña Celestina y don Luis Antonio, por medio de escrito fechado el 10 de enero de 2019, interpuso recurso de casación, en el que reitera la vulneración



del artículo 140.1 de la Ley General Tributaria, así como del principio de seguridad jurídica, buena fe, doctrina de los actos propios y el principio de confianza legítima, alegando que dado que la ganancia patrimonial ya fue comprobada y puesto que ésta no fue regularizada, no cabe más que entender que se consideró conforme a derecho, por lo que no podía ser regularizada de nuevo, salvo que hubieran aparecido nuevos hechos.

Señala que el Tribunal de instancia entiende que los efectos preclusivos que regula dicho precepto se extienden exclusivamente a aquellos elementos tributarios sobre los que la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada se haya pronunciado de forma expresa, pero no sobre cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa, conforme ha ocurrido en el presente caso. Es en este punto donde radica la discrepancia de la recurrente, pues si la Administración ya contaba con toda la documentación necesaria para regularizar la ganancia patrimonial declarada desde el primer procedimiento de comprobación limitada, cuestión esta no debatida por la parte demandada, no podía volver a comprobarla en un segundo procedimiento, añadiendo que si la Agencia Tributaria consideraba que la ganancia patrimonial no estaba bien declarada, debió haberla corregido en aquél primer procedimiento. Afirma que lo contrario permitiría a la Administración comprobar una y otra vez algún elemento de la deuda tributaria sin límite alguno.

Asimismo, sostiene que se les requirió para que " *En relación con las **transmisiones de inmuebles declaradas (...)** justifique las mismas*" y el procedimiento terminó con una resolución que contenía una liquidación tributaria, en la cual no se regularizó la ganancia patrimonial declarada, de forma que se hizo entender a mis representados que la misma resultaba conforme a Derecho. Debido a lo anterior, la parte entiende que se habría vulnerado el artículo 140.1 de la LGT, el principio de seguridad jurídica, de buena fe y la doctrina de los actos propios.

En apoyo de su pretensión cita la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2014 (Rec. nº 4336/2012), sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013 (Rec. nº 3262/2012) y la sentencia de la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede Valladolid, de 16 de noviembre de 2015 (rec. 779/2012).

Considera que es de absoluto interés casacional que el Tribunal Supremo se pronuncie sobre esta cuestión y determine la interpretación que hay que otorgarle al citado precepto estatal -140.1 LGT-, entendiendo que sólo hay una única posible interpretación: que los efectos preclusivos de una resolución administrativa que pone fin a un procedimiento de comprobación limitada se extienden sobre todos aquellos elementos tributarios sobre los que la Administración haya recabado información, y por tanto cuenta con toda la documentación oportuna para proceder a su regularización, aunque finalmente no proceda a ello, ya se pronuncie la resolución sobre dichos elementos de forma tácita o de forma expresa.

#### **CUARTO. Oposición del recurso de casación.**

El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito fechado el 18 de febrero de 2019, alegando que en el presente caso, la resolución del primer procedimiento no regularizó uno de los elementos que integran la deuda por IRPF, como es el incremento de patrimonio derivado de la enajenación, y en el segundo procedimiento se descubrieron nuevos hechos, como es la discrepancia entre el valor confesado y el valor de mercado de los bienes, siendo así que esos hechos resultan de actuaciones distintas, como es la comprobación de valor llevada a cabo por la Administración para iniciar el segundo procedimiento.

Aduce que, en el segundo procedimiento iniciado por la Administración, se han llevado a cabo actuaciones posteriores distintas de las realizadas y especificadas por los órganos de gestión en el primer procedimiento, en particular, se llevó a cabo por la AEAT una comprobación del valor de las fincas transmitidas, actuación que no se había desarrollado en el primer procedimiento.

Esas actuaciones distintas, de comprobación de valor, son las que permiten descubrir nuevas circunstancias que, en definitiva, van a justificar la liquidación.

De esa forma, no se modifica la liquidación respecto de " *extremos estrictamente jurídicos y derivados de hechos ya conocidos al dictarse la liquidación provisional*", que es lo que resulta prohibido, sino que la nueva liquidación deriva de la práctica de una comprobación de valor que no tuvo lugar en el primer procedimiento.

Añade que la primera liquidación dictada por la Administración no se pronunció expresamente sobre la tributación de los incrementos de patrimonio declarados en el IRPF y, si no hubo un pronunciamiento expreso de la AEAT, no puede invocarse tal doctrina, que solamente puede tener virtualidad si existe una resolución que de modo indubitado se refiere a la cuestión, sin que sea suficiente el juicio de inferencia tácito, como se pretende de contrario porque falta un acto anterior inequívoco y definitivo.



Termina solicitando la desestimación del recurso.

#### **QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

Por providencia de 7 de marzo de 2019, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesaridad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 2 de julio de 2020 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castoverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 6 de octubre de 2020, fecha en la que tuvieron lugar dichos actos, con el resultado que se expresa a continuación.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

##### **PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Tercera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, impugnada en casación por doña Celestina y don Luis Antonio, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en dilucidar, interpretando el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, si los efectos preclusivos de una resolución que pone fin a un procedimiento de comprobación limitada se extienden exclusivamente sobre aquellos elementos tributarios sobre los que se haya pronunciado expresamente la Administración Tributaria o si se extienden sobre cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa.

Con carácter previo a cualquier otra consideración, debemos hacer una breve referencia a los hechos del litigio que son relevantes para su resolución:

1. Los recurrentes declararon una ganancia patrimonial, en el IRPF, ejercicio 2009, correspondiente a la transmisión onerosa de dos naves industriales:

\* Venta de una nave industrial adquirida el 29 de mayo de 1991, en la que D<sup>a</sup> Celestina ostentaba un porcentaje de participación del 20%. En la declaración del IRPF presentada se declaró una ganancia patrimonial por importe de 13.237,62 euros (20% de la ganancia patrimonial total).

\* Venta de una nave industrial adquirida el 25 de enero de 1982, en la que D<sup>a</sup> Celestina ostentaba un porcentaje de participación del 25%. En la declaración del IRPF presentada se declaró una ganancia patrimonial por importe de 19.851,64 euros (25% de la ganancia patrimonial total).

2. Con fecha 3 de agosto de 2010, se les notificó el inicio de un procedimiento de comprobación limitada relativo a la citada declaración del IRPF, mediante la notificación de un requerimiento de información por parte de la Oficina de Gestión Tributaria con el fin de aclarar las discrepancias existentes entre lo declarado como ganancia o pérdida patrimonial y los datos de que dispone la Administración por este concepto. En particular, se requirió la documentación justificativa de las citadas transmisiones:

"Justificantes correspondientes para aclarar las discrepancias existentes entre lo declarado, como ganancia o pérdida patrimonial y los datos de que dispone la Administración por este concepto.

En relación con las transmisiones de inmuebles declaradas se le requiere para que justifique las mismas, aportando escritura de venta, gastos de venta, escritura de adquisición (en caso de que se trate de un bien adquirido por herencia, liquidación de sucesiones y donaciones), gastos de adquisición y demás documentos considerados para determinar el importe de dicha ganancia".

3. Con fecha 14 de agosto de 2010, se procedió a la contestación al citado requerimiento de información aportando toda la documentación requerida, que justificaba el cálculo de las ganancias patrimoniales declaradas.

4. Con fecha 5 de febrero de 2011, se notificó la finalización del procedimiento de comprobación limitada mediante la notificación de la liquidación provisional, con la regularización de los siguientes elementos tributarios de la declaración del IRPF: (i) la deducción por adquisición de vivienda habitual, (ii) los rendimientos del capital mobiliario y (iii) los rendimientos de actividades económicas. No se realizó pronunciamiento expreso sobre el importe de la ganancia patrimonial declarada.

5. A pesar de lo anterior, se inició un nuevo procedimiento de comprobación limitada en relación con el IRPF, ejercicio 2009, cuyo alcance fue la comprobación del valor confesado en las escrituras de las transmisiones inmobiliarias realizadas en 2009, al objeto de determinar si fue inferior al valor de mercado. A este respecto, se



realizó por la Administración una tasación de las fincas transmitidas, que dio lugar a un incremento del valor de transmisión de las dos naves y, por ende, a un incremento de la ganancia patrimonial declarada.

**6.** Contra la referida propuesta de liquidación se presentaron las correspondientes alegaciones, que fueron desestimadas, dictándose el 7 de febrero de 2013 por la Delegación de Málaga liquidación provisional por importe de 83.365,93 euros. No conforme con la misma, en fecha 28 de febrero de 2013, se presentó por los interesados solicitud de tasación pericial contradictoria, dictándose por la Administración Tributaria acuerdo de finalización del procedimiento de tasación pericial contradictoria el 16 de abril de 2014.

**7.** Interpuesta reclamación económico-administrativa ante el TEARA fue desestimada en resolución de 30 de abril de 2015.

Señala el TEARA en su resolución, en relación "...al efecto preclusivo de la comprobación limitada...contemplado por el artículo 140 de la Ley 58/2003, General Tributaria..." que "Para que la comprobación previa produzca el efecto de cierre es necesario que exista una resolución expresa que ponga fin a la misma pronunciándose acerca de la corrección o incorrección (con la correspondiente regularización en este caso) de la declaración impositiva comprobada.

En consecuencia, en este caso, las actuaciones de comprobación limitada realizadas, que culminaron con la liquidación provisional de 17-01-2011 no tienen efectos preclusivos en relación con la desarrollada posteriormente al recurrente, puesto que en esta última se plantean cuestiones - *Comprobación del valor confesado en escritura de transmisión inmobiliaria realizada en 2009 al objeto de determinar si es inferior al valor de mercado, ya que por aplicación del Artículo 35.3 de la Ley reguladora del IRPF, si el valor de transmisión declarado y confesado en escritura es inferior al de mercado, debe prevalecer este último. Determinación de la ganancia patrimonial correspondiente*- que no se plantearon anteriormente. Por tanto, procede desestimar, en este concreto aspecto, las alegaciones de la parte reclamante y confirmar la liquidación recurrida".

**8.** Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEARA referida, fue desestimado por la sentencia de 15 de febrero de 2018 dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, que se impugna en el presente recurso de casación.

La Sala de instancia razona que "(...) Sin embargo la Sala considera que tiene razón la parte demandada pues el efecto preclusivo a que nos venimos refiriendo se produce únicamente respecto del objeto comprobado que se especifique en la resolución que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada pudiendo abarcar esta alguno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

Como indica el Abogado del Estado en su escrito de contestación:

En el caso presente, basta una somera lectura de la resolución por la que se finaliza el procedimiento de comprobación limitada para descartar que la misma haya tenido efectos preclusivos respecto de la ganancia patrimonial liquidada por la AEAT con posterioridad. Dicha liquidación provisional se encuentra en el documento denominado "LIQ. PROVISIONAL IRPF 2009" del expediente electrónico.

Se aprecia que entre los elementos de la obligación tributaria comprobados en seno de dicho procedimiento de gestión tributaria no están aquellos que posteriormente han determinado la liquidación por la ganancia patrimonial por lo que dicha resolución no ha producido, conforme a la normativa de aplicación, el efecto preclusivo que hubiera impedido a la AEAT su posterior comprobación. Muy al contrario, se observa que en el primer procedimiento de comprobación limitada se comprobaron por la AEAT aquellos elementos determinantes del derecho a la deducción por adquisición de vivienda, de la base imponible por los rendimientos de capital mobiliario y de la base imponible por rendimientos de actividades económicas.

La parte demandante pretende otorgar al requerimiento de documentación correspondiente al primer procedimiento de comprobación limitada un efecto que no tiene. Así, alega la demandante que el mero hecho de haberse requerido por la AEAT en dicho momento inicial los documentos relacionados con las transmisiones de inmuebles declaradas determina el efecto preclusivo alegado.

Esta postura resulta contraria a lo dispuesto en el art. 140.1 LGT. Este precepto define en términos muy claros el alcance del efecto preclusivo de los procedimientos de comprobación limitada y éste se perfila, como venimos señalando, en función de lo que haya sido el objeto de comprobación y así conste en la resolución analizadora de aquel procedimiento.

Lógicamente, aquellos elementos de la deuda tributaria que no hayan sido objeto de la comprobación podrán ser comprobados por la AEAT siempre que el derecho de ésta a determinar la deuda tributaria no se haya extinguido por prescripción, circunstancia ésta que no concurre.



En definitiva, no puede extenderse más allá de sus estrictos términos el contenido del art. 140.1 LGT pues de lo contrario caeríamos en el siempre peligroso empleo de la analogía con una evidente merma de la seguridad jurídica.

De ahí que la Sala no puede mostrar en este punto conformidad con la demanda" (FJ 3º).

### **SEGUNDO. Doctrina jurisprudencial de la Sala sobre la interpretación del artículo 140.1 LGT .**

1. Para resolver la cuestión casacional objetiva planteada en el auto de admisión, debemos traer a colación el artículo 140 LGT, que dispone lo siguiente:

"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".

2. Como hemos señalado en los antecedentes, la recurrente fundamenta su recurso, en esencia, en la vulneración de dicho precepto ya que si la Administración ya contaba con toda la documentación necesaria para regularizar la ganancia patrimonial declarada desde el primer procedimiento de comprobación limitada, no podía volver a comprobarla en un segundo procedimiento, de forma que si consideraba que la ganancia patrimonial no estaba bien declarada, debió haberla corregido en aquél primer procedimiento.

3. Resulta interesante recordar lo que declaramos en la sentencia de 22 de septiembre de 2014 (RCA 4336/2012), en relación con la interpretación del art. 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que aparece incluido dentro de la regulación del procedimiento de comprobación limitada, sentencia que confirmaba la imposibilidad de la Inspección de regularizar elementos tributarios que ya habían sido previamente comprobados por la Administración Tributaria.

Dicha sentencia estableció la siguiente doctrina:

"La cuestión se reduce, por tanto, a la interpretación de este último inciso del artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003. Y en este punto, hemos de precisar ya que compartimos el desenlace que alcanza la Audiencia Nacional en la sentencia objeto de este recurso de casación.

La comprobación limitada, disciplinada en los artículos 136 a 140 de la Ley General Tributaria, es una modalidad de los procedimientos de gestión tributaria [artículo 123.1.e)], para la realización de una de las funciones propias de la misma [artículo 117.1.h)]. Su objetivo radica en comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria (artículo 136.1), mediante (i) el examen de los datos que hayan sido consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones o en los justificantes presentados o que se requieran al efecto, o que estén en poder de la Administración tributaria y pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos de la misma no declarados o distintos de los declarados; (ii) el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial (excepto la contabilidad mercantil), así como de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos; y (iii) requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentran obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes (artículo 136.2).

Iniciado y tramitado el procedimiento de comprobación limitada (con arreglo a lo dispuesto en los artículos 137 y 138, respectivamente), puede concluir por resolución expresa, caducidad o el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada (artículo 139.1). 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 son "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.

Carece de relevancia a estos efectos el alegato del abogado del Estado que pone el acento en el hecho de que la comprobación limitada realizada inicialmente en relación con los ejercicios 2003 y 2004 fue llevada a cabo por los órganos de gestión, mientras que la actuación posterior, de la que derivaron los actos anulados por la sentencia recurrida, se practicó por la Inspección de los Tributos, pues, por definición, la comprobación limitada es un procedimiento desarrollado por y ante los órganos de gestión mientras que el de inspección es competencia propia de aquélla, sin que el artículo 140.1, al impedir una posterior regularización, discrimine entre los órganos de gestión y de inspección, refiriéndose sin más a la Administración tributaria.

Téngase en cuenta, además, que el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003 ha venido a suplir el vacío de que adolecía el artículo 123 de la Ley homónima de 1963, que nuestra jurisprudencia intentó colmar apelando al principio de íntegra regularización de la situación tributaria del obligado, tanto en las actuaciones generales como en las de alcance parcial o limitado, debiendo atenderse, en este segundo caso, a los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación [sentencias de 26 de enero de 2012 (casación 5631/08, FJ 3º) y 10 de diciembre de 2012 (casación 1915/11, FJ 3º)]. Esta *ratio decidendi* está también presente en la sentencia de 28 de noviembre de 2013 (casación 6329/11, FJ 3º), en la que la legitimidad de las ulteriores actuaciones de inspección se sustentó en que afectaron a elementos y datos que no habían sido objeto de un previo procedimiento de comprobación limitada".

Esta doctrina se ha visto ratificada y confirmada por sentencias posteriores, entre otras, de 12 de marzo de 2015 (RCA 696/2014), que sostiene:

"Esta interpretación además concuerda con la actual regulación del procedimiento de comprobación limitada, que contempla los *artículos 137 y siguientes de la Ley General Tributaria*, cuyo art. 140.1 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 salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución.

(...) En definitiva, hay que entender que la intervención de la Inspección en casos como el litigioso sólo es posible antes de la resolución expresa, si se inicia un procedimiento de comprobación de efectos de la práctica de la liquidación definitiva, pero no una vez emitida por el órgano de gestión". (FJ 3º)

Y también en la sentencia 3 de febrero de 2016 (RCA 4140/2014), que avala la fundamentación de la sentencia recurrida y 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.

Declara la STS de 15 de junio de 2017 (RCA 3502/2015) que 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...".

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".

**4.** La aplicación de la doctrina expuesta al supuesto que se enjuicia nos ha de llevar a concluir la vulneración del artículo 140.1 LGT examinado.

Sostiene la sentencia impugnada que los efectos preclusivos que regula el referido precepto se extienden exclusivamente a aquellos elementos de la obligación tributaria sobre los que la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada se haya pronunciado de forma expresa, pero no sobre cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa.

Esta interpretación no puede ser compartida por la Sala toda vez que lo que se prohíbe a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, es 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", siendo así que este concepto 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 el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración.

Si la Administración ya contaba con toda la documentación necesaria para regularizar la ganancia patrimonial declarada desde el primer procedimiento de comprobación limitada, cuestión que no resulta controvertida, no podía volver a comprobarla en un segundo procedimiento de comprobación limitada, ya que 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 de comprobación posterior.

Como se expone en la doctrina jurisprudencial referida, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución (artículo 9.3) que contando la Administración con toda la documentación precisa para regularizar la obligación tributaria, en este caso la ganancia patrimonial declarada, por haber sido suministrada por los obligados tributarios a requerimiento de la Administración, se limite a su "albur" a comprobar 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.

Frente a ello no cabe oponer, como aduce el abogado del Estado, que en el segundo procedimiento iniciado por la Administración se llevaron a cabo actuaciones distintas por haberse realizado una comprobación del valor de las fincas transmitidas, pues si se consideraba necesaria, a la vista de la documentación aportada por el obligado tributario a requerimiento de la Administración, debió de practicarla en ese primer procedimiento con anterioridad a dictar el acuerdo de liquidación provisional.





Tampoco puede compartirse, como sostiene la sentencia impugnada, que el efecto preclusivo de la comprobación limitada regulado en el artículo 140.1 LGT se produce únicamente respecto del objeto comprobado que se especifique en la resolución expresa que pone fin al procedimiento de comprobación limitada, pues ello permitiría a la Administración comprobar varias veces un mismo elemento de la obligación tributaria con tal de que no se pronunciase de forma expresa sobre dicho elemento y sí sobre otros.

A lo expuesto se añade que, habiendo requerido la Administración al obligado tributario en el primer procedimiento de comprobación limitada, la entrega de documentación relativa a las transmisiones de inmuebles declaradas, que fue oportunamente entregada, y habiendo terminado el procedimiento de comprobación con una liquidación en la que no se regulariza la ganancia patrimonial declarada, la voluntad de la Administración implícita en su actuación y acorde con las circunstancias concurrentes, que no son otras que encontrarnos ante un elemento tributario que ha sido comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa pero no regularizado de forma expresa, es que se consideró conforme a derecho el importe de la ganancia patrimonial declarada.

En suma, en el caso analizado las "actuaciones" posteriores no son distintas de las "realizadas y especificadas" en el primer procedimiento de comprobación limitada, pues ambas se refieren al IRPF del ejercicio 2009 y a la ganancia patrimonial declarada en relación con la transmisión de determinados inmuebles, de forma que la Administración en el ámbito de sus actuaciones se refirió siempre a los mismos bienes y conceptos, disponiendo de idéntica información en ambos casos. En consecuencia, no puede admitirse ahora que la Administración, habiendo dispuesto desde el primer momento de toda la información facilitada por el sujeto pasivo, proceda por vía de un segundo procedimiento de comprobación limitada a regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria y a documentos que ya obraban en su poder y que fueron o pudieron ser comprobados en el primer procedimiento de comprobación en el que, obviamente, pudo y debió, si así lo consideraba necesario, realizar una comprobación del valor de las fincas transmitidas.

#### **TERCERO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"[...] Interpretando el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, dilucidar si los efectos preclusivos de una resolución que pone fin a un procedimiento de comprobación limitada se extienden exclusivamente sobre aquellos elementos tributarios sobre los que se haya pronunciado expresamente la Administración Tributaria o si se extienden sobre cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa".

La respuesta a dicha cuestión debe ser que, interpretando el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, los efectos preclusivos de una resolución que pone fin a un procedimiento de comprobación limitada se extienden no solo a aquellos elementos tributarios sobre los que se haya pronunciado expresamente la Administración Tributaria, sino también a cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa.

#### **CUARTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

Pues bien, aplicada la doctrina establecida al caso que examinamos, el resultado de este recurso de casación es que es improcedente la liquidación girada en el segundo procedimiento de comprobación limitada que dio lugar a un incremento de la ganancia patrimonial declarada. Ello determina la declaración de haber lugar al recurso de casación, pues la sentencia impugnada es disconforme a Derecho, tal como lo hemos interpretado.

#### **QUINTO. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, 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 causadas en la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, conforme al reiterado criterio de esta Sala.

### **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 tercero de esta sentencia.

**Segundo.** Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Ignacio Requejo García de Mateo, en nombre y representación de DOÑA Celestina y DON Luis Antonio, contra la sentencia dictada el



15 de febrero de 2018 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en el recurso núm. 72/2016, relativo al Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, ejercicio 2009, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.** Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de doña Celestina y don Luis Antonio, frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de fecha 30 de abril de 2015 que desestimó, a su vez, la reclamación interpuesta contra el acuerdo dictado por la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ["AEAT"] de Málaga, de finalización del procedimiento de tasación pericial contradictoria, instado por los recurrentes, como consecuencia de la liquidación practicada por la Delegación de la AEAT de Málaga, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, ejercicio 2009, resolución y liquidación que se declaran no conformes a Derecho, con todos los efectos jurídicos inherentes a dicha declaración.

**Cuarto.** No hacer imposición de las costas procesales de la presente casación, ni de las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguillo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Excm. Sra. Magistrada Ponente D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.