

**Ratifica el TS que los efectos preclusivos de la resolución que pone fin al procedimiento de comprobación limitada se extienden a los elementos tributarios sobre los que haya pronunciamiento expreso y a cualquier otro elemento tributario no regularizado**

**Anula el Tribunal los actos de revisión y liquidación impugnados en concepto de IRPF. Tal y como ha resuelto la Sala en anteriores sentencias, examina el alcance preclusivo del procedimiento de comprobación limitada del art. 140 de la LGT, en concreto de la expresión “salvo que en procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución”.**

Señala que por “nuevos hechos” no pueden entenderse nuevos datos que resulten de una documentación solicitada con posterioridad en el segundo procedimiento de comprobación, pues no cabe un segundo procedimiento sobre el mismo sujeto pasivo, tributo y periodo si los datos que se pretenden comprobar ya pudieron haber sido examinados en el primero. Concluye la Sala que 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.

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección 2.<sup>a</sup>**

#### **Sentencia 1195/2023, de 28 de septiembre de 2023**

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 8710/2021

Ponente Excmo. Sr. MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

En Madrid, a 28 de septiembre de 2023.

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. 8710/2021, interpuesto por el procurador don Fernando Iglesias Ferreiro, en representación de don Tomás, contra la sentencia dictada el 1 de octubre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso núm. 15302/2020.

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 Excmo. 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 dictada el 1 de octubre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que estimó parcialmente el recurso núm. 15302/2020 interpuesto frente al acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 12 de marzo de 2020, desestimatorio de la reclamación formulada contra la liquidación en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicios 2013-2014.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: Que ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo presentado por DON Tomás contra la resolución de 12.03.2010 del TEAR (Liquidación IRPF años 2013/14, exped. NUM004) anulándola, debiendo excluir de la liquidación lo que afecte a los gastos que no se admiten.

No hacemos declaración en costas".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El procurador don Fernando Iglesias Ferreiro, en representación de don Tomás, asistido del letrado don Bernardo Díez García, preparó 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 infringidos (i) el artículo 140.1 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; (ii) el artículo 24 de la Constitución Española (BOE de 29 de diciembre) ["CE"] y la jurisprudencia sentada por la sentencia n.º 1341/2020 del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª, de 16 octubre 2020 (Rec. 3895/2018:ECLI:ES:TS:2020:3409).

2. La Sala de instancia, por auto de 26 de noviembre de 2021, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido la representación procesal de don Tomás, como parte recurrente, y el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 13 de julio de 2022, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] 1. 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 sobre cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa.

2. Al hilo del efecto preclusivo referido anteriormente, determinar, en primer lugar, si corresponde o no a la Administración la carga de motivar la no existencia de preclusividad, de forma tal que, de no hacerlo, opera el principio general de preclusión y, en segundo término, si el órgano jurisdiccional puede suplir la inactividad de la Administración o justificar la nueva regularización por motivos no aducidos por aquella.

3. Finalmente, si a los efectos del artículo 140.1 LGT, puede considerarse como un "nuevo hecho" obtenido de una actuación distinta, la determinación de unos ingresos no declarados mediante la aplicación de una normativa específica de "Valoración de Mercado".

3.9) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación (i) los artículos 140.1 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria; (ii) el artículo 24 de la Constitución Española y la jurisprudencia sentada por la sentencia n.º 1341/2020 del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª, de 16 octubre 2020.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

2. El procurador don Fernando Iglesias Ferreiro, en la representación ya acreditada de don Tomás, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 29 de septiembre de 2022, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Alega que el art. 140.1 LGT para excepcionar el efecto preclusivo exige cumplir tres condiciones de manera acumulativa; la primera es que en el procedimiento de inspección posterior se descubran "nuevos hechos" distintos a los hechos descubiertos en los procedimientos de comprobación limitada previos; la segunda, es que esos nuevos hechos descubiertos en el procedimiento de inspección posterior resulten de "actuaciones distintas" a las realizadas en los procedimientos de comprobación limitada previos; y la tercera, es que sean "especificadas en dicha resolución", es decir, que esos nuevos hechos obtenidos de esas actuaciones distintas sean especificados en la resolución del procedimiento posterior, requisitos que no han sido observados en la sentencia impugnada.

Asimismo, expone dos infracciones añadidas que "aun no habiendo sido expresamente identificadas en el Auto de Admisión, mantienen una conexión lógico-jurídica con la que sí lo fue, y se encuentran estrechamente relacionadas con la interpretación del art 140.1 de la LGT efectuada en el Fundamento de Derecho Tercero que contiene la *ratio decidendi* de la Sentencia de Instancia": artículos 136.2 y 139.1 LGT. En relación con el art. 136.2 señala que la sentencia se ciñe a la aplicación del apartado d), pero ignora el resto de los apartados que, a juicio del recurrente, llevan a concluir "[...] que la AEAT en los procedimientos de comprobación limitada previos pudo disponer, y de hecho dispuso, de la totalidad de la información necesaria para comprobar la inexistencia de Ingresos declarados en la actividad profesional del obligado tributario como administrador concursal", afirmando que "[...] la AEAT además de disponer de los Libros de Ingresos, Gastos, y Bienes de Inversión solicitados, entregados, y comprobados en los dos procedimientos de comprobación limitada previos del IRPF, también dispuso de esos Libros de Facturas Emitidas/Recibidas que la Instancia afirma no ser exigibles al obligado tributario, pues -de acuerdo con el art 136.2 en su apartado "c"- esos libros habían sido solicitados, aportados y comprobados en los otros dos procedimientos de comprobación limitada del IVA (en total existieron cuatro procedimientos de comprobación limitada previos; dos de IRPF y otros dos de IVA)... En definitiva, y en lo relevante para la resolución del presente Recurso de Casación, la AEAT pudo disponer, y de hecho dispuso, de los Libros de Ingresos - aportados a los dos procedimientos de comprobación limitada previos del IRPF- y también pudo disponer, y de hecho dispuso, de los Libros de Facturas Emitidas -aportados a los otros dos procedimientos de comprobación limitada previos del IVA-".

En relación con el art. 139.1.c) LGT señala que la interpretación del precepto que realiza la sentencia impugnada, tratando de reservar a la AEAT el derecho a realizar un segundo procedimiento de comprobación, resulta incompatible con la prohibición impuesta por el art. 140.1 LGT.

Seguidamente razona sobre la infracción del art. 24 CE que fundamenta en que, una vez constatada por la Sala de instancia el incumplimiento del último inciso del art. 140.1 LGT -... y *especificadas en*

*dicha resolución...-, se debería haber estimado el recurso anulando la liquidación recurrida, sin que "la Instancia pudiese haber suplido de oficio a la Administración motivando lo que la Administración no hizo cuando debía, pues de este modo, la Instancia compromete su imparcialidad infringiendo el art 24 de la C.E."*

Razona sobre la infracción de la STS de 16 de octubre de 2020 (Rec. 3895/2018), alegando que "[...] si han sido requeridos, aportados, y comprobados los Libros de Ingresos, se debe considerar que los efectos preclusivos de los dos procedimientos de comprobación limitada previos se extienden no sólo sobre el elemento sobre el que se ha pronunciado expresamente la AEAT (Gastos) sino también sobre el elemento sobre el que se solicitó, se aportó, y se comprobó documentación (Ingresos) aunque no hubiera sido regularizado de forma expresa. Cuando, además, en cualquiera de los dos procedimientos de comprobación limitada previos, la AEAT también dispuso de toda la información utilizada en la regularización llevada a cabo en el posterior procedimiento de inspección."

Recuerda las divergencias interpretativas con las sentencias dictadas por otros órganos jurisdiccionales, en concreto, sentencia del TSJ de Castilla y León, sede en Valladolid, de 10 de octubre de 2014, Rec. 1208/2011 y la sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de julio de 2020, Rec. 263/2017.

Deduca las siguientes pretensiones:

1. En cuanto a la primera cuestión de interés casacional, pretende la extensión del efecto preclusivo no sólo sobre los gastos sino también sobre los ingresos de la actividad profesional del obligado tributario. Sostiene que "*[...] si los Libros de Ingresos han sido solicitados, entregados, y comprobados, el elemento o subelemento "Ingresos" se debe considerar comprobado, aunque no haya sido regularizado, cuando además, en cualquiera de los dos procedimientos de comprobación limitada previos, la AEAT también dispuso de toda la información utilizada en la regularización llevada a cabo en el posterior procedimiento de inspección "*
2. En cuanto a la segunda cuestión, que se "[...] admita que corresponde a la Administración la carga de motivar la no existencia de preclusividad, de forma tal que, de no hacerlo, opera el principio general de preclusión... sin que la "Instancia" pueda suplir de oficio esa falta de motivación".
3. Por último, en cuanto a la tercera cuestión de interés casacional pretende que "[...] se inadmita que esos Ingresos determinados o cuantificados mediante esa normativa específica de comprobación del valor de mercado entre partes vinculadas se puedan considerar como un nuevo hecho a los efectos de aplicar correctamente el art 140.1 de la LGT "

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados".

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 16 de noviembre de 2022, en el que, tras resumir las pautas que nos ofrecen las sentencias de 16 de octubre de 2020, c. 3895/2018 y de 26 de noviembre de 2020, c. 1072/2019, aduce que el art. 140.1 y, por remisión, el art. 139.2.1 de la LGT/2003 definen en términos claros el alcance del efecto preclusivo de los procedimientos de comprobación limitada y este se perfila en función de lo que haya sido el objeto de comprobación en el procedimiento precedente y así conste en la resolución analizadora de aquel procedimiento, por lo que entiende que "[...] aquellos elementos de la deuda tributaria que no hayan sido objeto de la comprobación en el primer procedimiento sí podrían ser comprobados ulteriormente 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 el caso aquí analizado".

Aduce que el procedimiento de comprobación, a la vista de la liquidación "[...] tenía un objeto diferente al procedimiento incoado con posterioridad, en la medida en que el primero sólo se pronunció sobre ciertos gastos mientras que el segundo se refería únicamente a los ingresos de la actividad profesional".

Afirma que "[...] 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. En este sentido resulta exigible una interpretación literal del art. 140.1 de la LGT, de acuerdo con la máxima *Dicit enim quod lex dicit* (la ley dice lo que dice y no dice lo que no dice)".

Reitera que en el caso planteado "[...] el objeto material del primer procedimiento de comprobación limitada se ciñó a la comprobación de determinados gastos, los únicos que, en la práctica, podía realmente comprobarse, mientras que el segundo, el de inspección, tuvo ya oportunidad de verificar los ingresos no declarados ni reflejados en libro o documento alguno de los anteriormente solicitados de la actividad profesional del obligado y lo que es más importante, dada la vinculación existente entre el recurrente y la sociedad de la que del 100% de su capital, valorar si las operaciones realizadas entre ellos se valoraron por su valor de mercado, comprobación impensable en el procedimiento de comprobación limitada anteriormente iniciado con un objeto muy limitado, ajeno, lógicamente, a cualquier regularización entre esas personas vinculadas (la vinculación se desconocía totalmente) y a la aplicación del método más adecuado de valoración de los previstos en el artículo 16.4 del TRLIS/2004, que únicamente fue posible ya en el seno de las actuaciones inspectoras".

Sostiene que la "[...] aplicación de la doctrina de esa Sala en los términos pretendidos de adverso en este caso llevaría, en la práctica, a la desaparición del procedimiento inspector en estos casos para convertir en la práctica la comprobación limitada en la única comprobación posible pues, siempre, en la práctica, por vía directa o indirecta, la AEAT podía haber conocido o tenido posibilidad de conocer el dato controvertido. Solo en operaciones totalmente al margen de la legalidad tributaria podría hablarse de un hecho nuevo en los términos del artículo 140 LGT/2003".

En último término, considera que "[...] si bien, desde un punto de vista formal, al tratarse de una cuestión jurídica, la firma del acta de conformidad por parte del recurrente, no le ha impedido cuestionar la liquidación derivada de la misma, más en concreto, el efecto preclusivo de la liquidación derivada de la comprobación limitada en relación a ingresos no declarados, no parece de recibo que, tras mostrar su total conformidad al acta que ponía fin al procedimiento inspector y por tanto, a la regularización de los ingresos obtenidos de la facturación a su sociedad vinculada, ahora pretenda su rectificación sobre la base de un motivo distinto al error de hecho, cuando en el procedimiento inspector se discutieron únicamente extremos relativos a los ingresos no declarados por el obligado tributario en los correspondientes ejercicios, sin que el sujeto pasivo hubiese manifestado ningún inconveniente al respecto sino todo lo contrario, afirmando su total conformidad con lo actuado", afirmando que el planteamiento del recurrente supone una contradicción con sus actuaciones anteriores, lo que implica una vulneración de la doctrina de los actos propios (*venire contra factum proprium non valet*).

Solicita de la Sala fije como doctrina legal que:

"- 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 y no sobre aquellos a los que no pudo alcanzar su

actuación comprobadora al no deducirse en absoluto la existencia de los mismos de la documentación requerida.

- No existe precepto legal alguno que establezca que la carga de motivar expresamente la no existencia de preclusividad corresponde a la Administración tributaria ni menos puede deducirse que, de no hacerlo, opere automáticamente el principio general de preclusión, debiendo en todo caso, estarse a las circunstancias del caso concreto a valorar por los órganos administrativos y jurisdiccionales intervinientes no pudiendo entenderse que con esa tarea valorativa este supliendo la actividad del órgano administrativo.

- Por supuesto y en un caso como el planteado, a los efectos del artículo 140 LGT/2003, la determinación en fase inspectora de unos ingresos no declarados mediante la aplicación de una norma específica de valoración de operaciones vinculadas del IS tendente a determinar el valor de mercado de unas operaciones, puede considerarse un hecho nuevo, sobre el que no pueden proyectarse ni se han proyectado las actuaciones propias de un procedimiento de comprobación limitada ( artículo 136.2 LGT/2003)".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

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

Por providencia de 17 de noviembre de 2022, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al advertir la Sala que no resultaba necesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 17 de mayo de 2023 se designó ponente a la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 19 de septiembre de 2023, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Cuarta de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, impugnada en casación por don Tomás, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a las cuestiones que formula el auto de admisión, que consisten, según se afirma, en:

" (i) 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 sobre cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa.

(ii) Al hilo del efecto preclusivo referido anteriormente, determinar, en primer lugar, si corresponde o no a la Administración la carga de motivar la no existencia de preclusividad, de forma tal que, de no hacerlo, opera el principio general de preclusión y, en segundo término, si el órgano jurisdiccional puede suplir la inactividad de la Administración o justificar la nueva regularización por motivos no aducidos por aquella.

(iii) Finalmente, si a los efectos del artículo 140.1 LGT, puede considerarse como un "nuevo hecho" obtenido de una actuación distinta, la determinación de unos ingresos no declarados mediante la aplicación de una normativa específica de "Valoración de Mercado".

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. El 15 de junio de 2016, don Tomás recibió comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, de carácter general, en relación con el IRPF de los ejercicios 2012, 2013 y 2014.

2.2. El 12 de enero de 2017 firmó acta de conformidad, n.º NUM000, por dicho IRPF, que contenía propuestas de liquidación definitivas, con una cuota total de 116.589,13 euros (57.263,44 + 30.695,22 + 28.630,47 euros).

2.3. La regularización practicada se justifica en que el obligado tributario declaró la actividad clasificada en el grupo 741 "Economistas" de la sección segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), determinando los rendimientos netos según el método de estimación directa simplificada (21.050,69; 20.946,54 y 12.267,84 euros). Es asimismo administrador y socio único de la mercantil "Escribano Concursal, SLPU", que figura dada de alta en el grupo 842 "Servicios financieros y contables" de la sección primera de las Tarifas IAE, refiriendo el acuerdo liquidatorio lo siguiente:

"Los ingresos declarados por la sociedad en los periodos comprobados corresponden a honorarios facturados a sociedades en concurso de acreedores en las que Don Tomás desempeñaba funciones de Administrador Concursal. En el curso de las actuaciones inspectoras se ha procedido a comprobar si las operaciones realizadas entre estas dos personas vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado ( art. 16,1.2 del TRLIS y art. 41 de la LIRPF) (...) En cuanto a la determinación del valor de mercado de los servicios prestados por la persona física a la sociedad en la que participa como socio en el 100 % del capital social el método que se estima más adecuado es el previsto en el 16.4.1.a) del TRLIS; el método del precio libre comparable por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes (...) Se modifica la base liquidable declarada en los tres ejercicios por el incremento del rendimiento neto de la actividad profesional derivado de la corrección valorativa de las operaciones vinculadas. Se modifica la base liquidable declarada en 2012 por el incremento del rendimiento neto de la actividad profesional derivado de la minoración de gastos no relacionados con la actividad (4.708,97 euros) y del cincuenta por ciento de los gastos vinculados al vehículo turismo (1.796,66 euros)". (sic).

2.4. El TEAR de Galicia, por resolución de 12 de marzo de 2020, desestimó la reclamación planteada contra la anterior liquidación al considerar "que los procedimientos de comprobación limitada, atendiendo a su alcance y al contenido de su resolución, se han limitado al examen de los libros registros presentados y a la calificación como no deducibles de determinados gastos, según unas reglas especiales contenidas en la normativa del IRPF." (sic).

2.5. Interpuesto recurso-contencioso administrativo n.º 15302/2020 ante la Sala de Galicia, por sentencia de 1 de octubre de 2021, estimó parcialmente el recurso, conteniendo el fundamento de derecho tercero la *ratio decidendi* de esa decisión:

"(E)ntendemos que es claro que no resulta posible un nuevo procedimiento de inspección -del IRPF de los ejercicios citados- que afecte a los gastos declarados (ya figuraban en los libros aportados por el recurrente en el anterior procedimiento); no podemos hablar de hechos/circunstancias nuevos que no había tenido la AEAT ya a su disposición en el 1er procedimiento, por lo que, estimamos el recurso en lo relativo a los gastos (facturas que no le consideran vinculadas con la actividad como los del turismo).

Conclusión diferente debemos hacer en el caso de los ingresos no facturados a la sociedad ESCRIBANO CONCURSAL SLPU. Al recurrente lo requirieron -cuando le inician la comprobación del IRPF años 2012-13-14- los libros registro de ingresos/ventas, compras/gastos y de inversión para constatar si los datos declarados coinciden con los de estos registros.

En ninguno de los documentos adjuntados/declarados figuraban facturas giradas a ESCRIBANO CONCURSAL SLPU; solo podían figurar las imputaciones de rentas de la SLPU atribuída [sic] al socio único (en las declaraciones del IRPF). Deducir de esta circunstancia, y de la intervención de la AEAT en los procedimientos concursales -en su condición de acreedora- (y de la subrayada por el perito: la orden de carga de la inspección acredita que la AEAT conocía su condición de profesional de los procedimientos concursales) que el órgano de gestión estaba obligado a sospechar que no se declaraban rentas por el trabajo profesional prestado a la SLPU, y, en consecuencia, que debió hacer uso de la posibilidad del art. 136.2.d (de nula efectividad: la información (de carácter general) que podría suministrar es la que figura en las declaraciones de operación con terceros, ya que no sería exigible a la aportación de los libros de facturas emitidas/recibidas) o del artículo 139.1. c, ya que, de otro modo, no podría, en el futuro, comprobar este extremo, parece una interpretación maximalista que no es acorde con la jurisprudencia citada, ya que llevaría a convertir cualquier comprobación limitada a la teoría del tiro único: la comprobación limitada debería convertirse, siempre, en una comprobación general ya que, por vía directa o indirecta, la AEAT podría haber conocido el dato controvertido. Solo en el caso de operaciones totalmente al margen de la legalidad tributaria podría hablarse de un hecho nuevo.

Entendemos que esta no es la interpretación que, para el caso presente, puede hacerse del artículo 140.1 de la LGT; cuando se dicta la liquidación en los procedimientos de gestión tributaria la AEAT no conocía, ni de los documentos adjuntados resultaba, que el Sr. Tomás no declaraba ingresos por la actividad profesional que prestaba a su SLPU; es, cuando se realizan actuaciones simultáneas a la SLPU y al Sr. Tomás cuando la inspección de la AEAT puede cruzar los datos y determinar cuáles son estos ingresos, por lo que estamos ante hechos nuevos resultado de actuaciones distintas, y, por lo tanto, rechazamos el recurso en este punto." (sic).

SEGUNDO. Precepto concernido en este recurso.

1. Conforme al auto de admisión, la parte recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 140.1 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], el artículo 24 de la Constitución Española (BOE de 29 de diciembre) ["CE"] y la jurisprudencia sentada por la sentencia n.º 1341/2020 del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª, de 16 octubre 2020 (Rec. 3895/2018: ECLIS.ES:TS: 2020:ECLI:ES:TS:2020:3409).

2. El artículo 140.1 de la LGT, bajo la rúbrica " Efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada ", dispone que:

"1. Dictada una 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 de inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución".

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que el auto de admisión, dictado por la Sección Primera de esta Sala en fecha 13 de julio de 2022, nos requiere nuevamente el examen del alcance preclusivo del procedimiento de comprobación limitada del artículo 140 de la LGT, identificando diferentes cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, que han sido anteriormente referidas.



2. La clave en esta cuestión está en el alcance que haya de darse a la expresión contenida en el artículo 140.1 LGT " *salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución*".

Son numerosas las sentencias del Tribunal Supremo que han examinado distintos aspectos relacionados con el referido alcance preclusivo del procedimiento de comprobación limitada, sin perjuicio de que, tal y como alega el Abogado del Estado en su escrito de oposición, resulte necesario valorar las concretas circunstancias de cada caso examinado.

Prueba de los pronunciamientos de esta Sala y Sección son las sentencias de 16 de octubre de 2020 (RCA 3895/2018), citada en el auto de admisión, y de 26 de noviembre de 2020 (RCA 1072/2019), en la que se hace un resumen de los antecedentes jurisprudenciales relativos a la interpretación del precepto, en los siguientes términos:

"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 3.º) y 10 de diciembre de 2012 (casación 1915/11, FJ 3.º)]. Esta *ratio decidendi* está también presente en la sentencia de 28 de noviembre de 2013 (casación 6329/11, FJ 3.º), 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 3.º)

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".

A su vez, en la referida sentencia se sientan unas pautas que habrá que contrastar con el concreto caso examinado, y que son las siguientes:

"3.1. Lo que se prohíbe a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación, como ocurre en el caso examinado, 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.

Es decir, tal y como se ha expuesto, 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 ello así, el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional".

3.2. Este principio de no segunda revisión sobre lo comprobado lo que pretende es ser una garantía para el administrado precisamente en los términos que 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".

3.3. En el caso analizado las "actuaciones" posteriores realizadas en el segundo procedimiento de comprobación limitada, no son distintas de las "realizadas" en el primer procedimiento, pues ambas se refieren al mismo concepto impositivo, IVA, y periodo, cuarto trimestre de 2010, y, en concreto a la deducción por cuotas del IVA soportadas, siendo lo relevante a los fines examinados que se inició un segundo procedimiento de comprobación limitada para solicitar documentación distinta a la que había sido requerida en el primer procedimiento, sin que existieran nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración, o que ésta no pudiera haber solicitado a la contribuyente en la primera comprobación.

En efecto, la documentación que le fue requerida a la obligada en fecha 14 de enero de 2014 en el seno del segundo procedimiento de comprobación, pudo haberle sido solicitada en la primera comprobación, de tal forma que si era "necesaria", como aduce el abogado del Estado, para la comprobación de las reales adquisiciones de bienes o servicios sujetas al IVA y para acreditar la afectación de la actividad, debió haber sido solicitada por la Administración en la primera comprobación cuyo concepto impositivo y periodo resultaba coincidente.

3.4. Es más, si la Administración en el primer procedimiento de comprobación se "autolimitó" a la realización de una comprobación meramente formal, como aduce el abogado del Estado, solicitando a la obligada, al amparo del artículo 136.1.c) LGT que le permite la realización de una actuación consistente en el "examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos", la aportación de libros registros de facturas expedidas, recibidas y de bienes de inversión, con el objeto de constatar si los datos que figuraban en tales libros coincidían o no con los que figuraban en la autoliquidación, así como para comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos solicitados a la vista de dichos libros, esa "autolimitación" no puede justificar el inicio de un segundo procedimiento de comprobación por el mismo concepto impositivo y periodo para solicitar una documentación distinta, que pudo haber sido requerida con anterioridad, de forma que el motivo de que no obrara en poder de la Administración no es otro que no haber sido solicitada en el primer procedimiento de comprobación.

3.5. Por "nuevos hechos", a efectos de aplicar la excepción que prevé el artículo 140.1 LGT analizado, no pueden entenderse nuevos datos que resulten de una documentación solicitada con posterioridad en el segundo procedimiento de comprobación, pues, como se ha expuesto, no cabe un segundo procedimiento sobre el mismo sujeto pasivo, tributo y periodo si los datos que se pretenden comprobar ya pudieron haber sido examinados en el primero.

3.6. En suma, si la Administración pudo haber contado con toda la documentación necesaria para decidir sobre la deducción pretendida desde el primer procedimiento de comprobación limitada, no podía volver a regularizar 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.

3.7. 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, o pudiendo haber contado con ella de haber sido requerida, se limite a su "albur" a comprobar algún elemento de la obligación tributaria, dictando resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional o, en su caso, manifestando que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación, como ocurrió en el caso examinado, para más adelante regularizar de nuevo por el mismo concepto impositivo y periodo, solicitando documentación distinta a la que fue requerida en el primero, sin que existan nuevos hechos o datos que la Administración no pudiera haber solicitado a la contribuyente en la primera comprobación realizada".

Finalmente, en la sentencia de 16 de octubre de 2020 (RCA 3895/2018, se sienta la siguiente doctrina jurisprudencial:

"[...] 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".

3. La aplicación de las pautas interpretativas referidas al caso concreto ahora examinado, nos conduce a estimar vulnerado el art 140.1 de la LGT analizado.

Hay que partir de que el 4 de septiembre de 2013 y el 13 de noviembre de 2015, se iniciaron sendas actuaciones de comprobación limitada por el IRPF, ejercicios 2013 y 2014 del recurrente, en las que se requirió al comprobado la aportación de los libros registros de ventas e ingresos, compras y gastos y bienes de inversión, con el objeto de " *constatar que los datos que figuran en los libros registros se ajustan a los consignados en la declaración* ".

A resultas de esas comprobaciones, se dictaron liquidaciones provisionales en las que se disminuyeron los gastos declarados -no cumplían con el artículo 30.2 LIRPF- y las dotaciones de provisiones y gastos de difícil justificación, que no cumplían con la LIS ni con los artículos 28 y 30.2.4.º de la LIRPF.

Posteriormente, el 15 de junio de 2016, don Tomás recibió comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, de carácter general, en relación con el IRPF de los ejercicios 2012, 2013 y 2014, en las que el 12 de enero de 2017 se firmó acta de conformidad, n.º NUM000, que contenía propuestas de liquidación definitivas, con una cuota total de 116.589,13 euros (57.263,44 + 30.695,22 + 28.630,47 euros), en la que se le regularizan los ingresos derivados de su actividad profesional de administrador concursal que no había declarado, no habiendo facturado a la sociedad Escribano Concursal, SLP, de la que es administrador y socio único, los trabajos realizados, por lo que se aplicó la norma de valoración de mercado entre partes vinculadas.

Sostiene el Abogado del Estado que el procedimiento de comprobación limitada tenía un objeto diferente al procedimiento inspector incoado con posterioridad, pues en el primero sólo se pronunció sobre ciertos gastos, mientras que el segundo se refería únicamente a los ingresos de la actividad profesional.

Pues bien, tal alegación no puede ser compartida pues, como se ha expuesto reiteradamente por esta Sala, el principio de no segunda revisión sobre lo comprobado lo que pretende es ser una garantía

para el administrado precisamente en los términos que 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"*.

En el caso analizado las "actuaciones" posteriores realizadas en el procedimiento de inspección, no son distintas de las "realizadas" en el primer procedimiento de comprobación limitada, pues ambas se refieren al mismo concepto impositivo, IRPF, y periodo, ejercicios 2013 y 2014, siendo lo relevante a los fines examinados que se inició un procedimiento de inspección posterior sin que existieran nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración, o que ésta no pudiera haber solicitado al contribuyente en la primera comprobación limitada.

En efecto, tal y como ha expuesto esta Sala, el concepto de "actuaciones distintas" utilizado en el precepto sólo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se tratan 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.

Siendo así, la Administración ya disponía de los libros de ingresos, gastos y bienes de inversión que, al haber sido solicitados al contribuyente, habían sido aportados, por lo que contaba con la documentación necesaria para regularizar desde los dos procedimientos de comprobación limitada no solo los gastos, como hizo en las liquidaciones provisionales, sino también los ingresos no declarados en su actividad de administrador concursal, por lo que no podía volver a comprobarlo en un posterior procedimiento de inspección, 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 del sujeto pasivo y, en consecuencia, no puede hablarse de "novedad" que haya resultado de su apreciación en actuación de comprobación posterior.

En suma, contando la Administración con toda la documentación precisa para regularizar no solo los gastos sino también los ingresos no declarados, por haber sido suministrada por los obligados tributarios a requerimiento de la Administración, no es posible que se limite 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.

Es más, si la Administración consideraba necesaria para la regularización de los ingresos no declarados la aportación de los libros de facturas emitidas/recibidas, a la vista de la documentación aportada por el obligado tributario a requerimiento de la Administración, debió de requerirlo en los procedimientos de comprobación limitada con anterioridad a dictar los acuerdos de liquidación provisional.

Tampoco puede compartirse, como aduce el Abogado del Estado, que el efecto preclusivo de la comprobación limitada regulado en el artículo 140.1 LGT se produzca únicamente respecto del objeto comprobado que se especifique en la resolución expresa que pone fin al procedimiento de comprobación limitada, pues como ya expuso esta Sala en su sentencia de 16 de octubre de 2020 (RCA 3895/2018), 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 otra circunstancia relevante, y es que la Administración incumplió su obligación de justificar por qué iniciaba el procedimiento de inspección, pues ni siquiera aludió a la previa existencia de los dos procedimientos de comprobación limitada por el mismo concepto impositivo, IRPF, y ejercicios 2013 y 2014, lo que comporta el incumplimiento de la exigencia del art.

140.1 LGT sobre la necesidad de expresar cuáles son los nuevos elementos o circunstancias de hecho tenidos en cuenta en la nueva comprobación.

4. En último término, no procede pronunciarse, en los términos solicitados, sobre la segunda y tercera cuestión formulada, pues, si bien es cierto que, como ya se ha expuesto, corresponde a la Administración justificar cuáles son los nuevos hechos o circunstancias tenidos en cuenta en la nueva comprobación, sin embargo ambas cuestiones dependen de las circunstancias concretas del caso, que son las que habrán de ser valoradas por los órganos administrativos y jurisdiccionales, sin que puedan realizarse pronunciamientos de alcance general que no se corresponden con el debate en la instancia.

CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa primera planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión primera que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, ratificando la doctrina jurisprudencial contenida en la sentencia de 16 de octubre de 2020 (RCA 3895/2018), e 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.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido pues, como se ha señalado, el criterio establecido por la Sala de instancia en cuanto a los ingresos no declarados, es contrario a la interpretación que aquí hemos reputado correcta, lo que, a su vez, comporta la estimación de la pretensión actuada en la instancia, con la consiguiente anulación de la liquidación por IRPF, correspondiente a los ejercicios 2013 y 2014.

SEXTO. Pronunciamiento sobre las costas procesales.

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. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

## 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 cuarto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Fernando Iglesias Ferreiro, en representación de don Tomás, contra la sentencia dictada el 1 de octubre de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso núm. 15302/2020, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar íntegramente el recurso contencioso-administrativo núm. 15302/2020, interpuesto contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 12 de marzo de 2020, que desestimó la reclamación formulada contra la liquidación en concepto de Impuesto sobre la Renta

de las Personas Físicas, ejercicios 2013-2014, anulando los mencionados actos administrativos de revisión y de liquidación impugnados en la instancia, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales, ni del recurso de casación, ni de la instancia.

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

Así se acuerda y firma.