

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ061133

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia de 16 de noviembre de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 434/2014***SUMARIO:**

**Comprobación de valores. Falta de motivación como causa de nulidad/anulabilidad. Reiteración en la comprobación. Procedimiento de gestión. Procedimiento de verificación de datos.** *Utilización del procedimiento de verificación de datos en vez del de comprobación de valores para volver a comprobar valores.* En la determinación de la base del Impuesto de Sucesiones, la Administración autonómica llevó a cabo una primera comprobación que fue declarada huérfana de motivación y, posteriormente, acudiendo al procedimiento de verificación de datos, se incurrió en el mismo defecto formal. Pues bien, no existe identidad de situaciones, pero sí similitud entre ellas y si el principio constitucional de seguridad jurídica es aplicable en el caso de comprobaciones de valor inmotivadas, no se llega a entender cuál puede ser el argumento que impida aplicar al presente caso el mismo principio, que es, en definitiva, el que abre paso a toda la jurisprudencia sobre reincidencia en el error imputable a la Administración en la determinación del hecho imponible. Por ello, se confirma el criterio de la sentencia impugnada al aplicar la doctrina de esta Sala, a través del principio de «identidad de razón». Voto particular. [Vid., en el mismo sentido, STS, de 11 de noviembre de 2015, recurso n.º 220/2014 (NFJ061135) y, STSJ de Madrid, de 19 de diciembre de 2013, recurso n.º 529/2011 (NFJ061134), que se recurre en esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 9.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 21 y 131 a 133.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), art. 159.

**PONENTE:***Don José Antonio Montero Fernández.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a dieciséis de Noviembre de dos mil quince.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. 434/2014 interpuesto por LA COMUNIDAD DE MADRID, representada y asistida por el Letrado de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia dictada el 19 de diciembre de 2013, de la Sección Novena, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid, en el recurso contencioso-administrativo núm. 529/2011 .

Ha comparecido como partes recurridas La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado y el Procurador D. Miguel Ángel Heredero Suero, en nombre y representación de D. Leon .

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

En el recurso contencioso-administrativo nº 529/2011, seguido en la Sección Novena, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, con fecha 19 de diciembre de 2013, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO. Que desestimando el presente recurso contencioso-administrativo nº 529/2911, interpuesto por el Letrado de la Comunidad de Madrid contra la resolución dictada por el TEAC, de fecha 17 de noviembre de 2011, por la que se estima la reclamación económico-administrativa interpuesta por D. Leon contra la liquidación dictada por la Dirección general de Tributos de la Comunidad de Madrid, en relación al Impuesto sobre Sucesiones, por importe de 1.301.002,95 euros, debemos confirmar y confirmamos dicha resolución por ser ajustada al ordenamiento jurídico.- No ha lugar a la imposición de las costas procesales causadas en esta instancia".

Esta sentencia fue notificada al Letrado de los Servicios Jurídicos de LA COMUNIDAD DE MADRID, en la representación que ostenta, el día 15 de enero de 2014.

**Segundo.**

El Letrado de los Servicios Jurídicos de LA COMUNIDAD DE MADRID, en la representación que ostenta, presentó escrito de preparación del recurso de casación con fecha 27 de enero de 2014, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por Diligencia de Ordenación de fecha 27 de enero de 2014, se acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

**Tercero.**

El Letrado de los Servicios Jurídicos de LA COMUNIDAD DE MADRID, en la representación que ostenta, parte recurrente, presentó con fecha 2 de abril de 2014, escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló un único motivo casacional, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate, concretamente, la jurisprudencia que se reputa infringida está constituida por Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 25 de noviembre de 2009, recurso 674/2004; Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 26 de enero de 2002, recurso 7161/1996 y las que en esta última se citan; con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala "dicte sentencia revocatoria de la Sentencia nº 1.653 de 19 de diciembre de 2013, dictada por la Sección novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid".

**Cuarto.**

La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, y el Procurador D. Miguel Ángel Heredero Suero, en nombre y representación de D. Leon, comparecieron y se personaron, en concepto de partes recurridas.

**Quinto.**

La Sala Tercera -Sección Primera- acordó, por Providencia de fecha 19 de mayo de 2014, admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las Normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

**Sexto.**

Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, el Abogado del Estado, en representación de La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO y el Procurador D. Miguel Ángel Heredero Suero, en nombre y representación de D. Leon, partes recurridas, presentaron con fechas 7 y 23 de julio de 2014, respectivamente, escritos de oposición al recurso, formulando el Abogado del Estado, las alegaciones que consideró convenientes a su derecho, esto es:

- La primera alegación, la cuestión que se plantea es la adecuación a derecho de la resolución del TEAC de 20 de octubre de 2010, estimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta, relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El Tribunal Central entendió que no era pertinente aplicar valores calculados con referencia al año 2001, ya que el devengo del impuesto se produjo en 1997, año del fallecimiento del causante y, que no procedía efectuar una nueva comprobación de valor, habiéndose efectuado ya dos comprobaciones. La sentencia ahora recurrida, desestimó el recurso interpuesto por la Comunidad de Madrid, y confirmó la resolución del Tribunal Central, por entender que en este caso aunque strictu sensu no se han realizado por la Administración dos comprobaciones de valor, sí se llevó a cabo una primera valoración anulada por el TEAR, y después se admitió otra en el procedimiento de verificación de datos. En el recurso de casación interpuesto se alega que no es aplicable la jurisprudencia que se menciona en la sentencia, ya que una cosa es el procedimiento de comprobación de valores y otra el de verificación de datos, y en este caso el segundo tuvo esta naturaleza.

- La segunda alegación, entendemos que el recurso debe desestimarse. Efectivamente son dos procedimientos singulares de verificación de datos y el de comprobación de valores. Pero en el procedimiento de verificación de datos regulado en los artículos 131 a 133 de vigente Ley General Tributaria, se admite un determinado valor, y se comunica al obligado tributario la correspondiente propuesta de liquidación, motivada. De manera que consideramos razonable lo que se dice en la sentencia recurrida, en el sentido de que existe lo que llama identidad de razón con los supuestos analizados anteriormente por el Tribunal Supremo, ya que ha habido dos actuaciones diferentes en las que se ha aceptado determinado valor a efecto de la correspondiente liquidación sobre el Impuesto de Sucesiones.

- La tercera alegación, como ya se dijo en la instancia la Administración no dispone de un número ilimitado de oportunidades de comprobar los valores tributarios declarados por el sujeto pasivo, sino tan solo dos, ya que de lo contrario se atentaría al principio de seguridad jurídica. Por tanto, es correcta la resolución del TEAC, al señalar que efectuada en forma defectuosa una segunda comprobación de valores, no hay lugar después a ulteriores liquidaciones complementarias a cargo de los sujetos pasivos; suplicando a la Sala "dicte en su día sentencia declarando no haber lugar a casar la recurrida, todo ello con imposición de las costas procesales a la parte recurrente".

Por su parte, el Procurador D. Miguel Ángel Heredero Suero, también formuló los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, esto es, la argumentación de la recurrente parte del hecho de que en las dos ocasiones en las que la Comunidad de Madrid intentó revisar la autoliquidación practicada en su día por los sujetos pasivos en la herencia causada por el fallecimiento de Dña. Carla, no llevó a cabo en sentido estricto una comprobación de valores, haciéndolo exclusivamente en la primera de dichas ocasiones, en tanto que en la segunda -cuando pretendió modificar los valores declarados por el sujeto pasivo del Impuesto- solo hizo uso de los valores declarados por los mismos sujetos pasivos, aunque referidos a una fecha distinta de la del devengo del Impuesto, de forma que, no siendo este segundo intento de revisar los valores declarados por los sujetos pasivos una comprobación de valores en sentido estricto, resulta improcedente aplicar la doctrina jurisprudencial de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (entre otras, Sentencia de fecha 25 de noviembre de 2009 y, de 26 de enero de 2002). Esta forma de razonar de la parte recurrente, contraviene la motivación jurídica de la jurisprudencia invocada, concurriendo -como bien señala la sentencia recurrida- una identidad de razón entre aquellos supuestos en los que la Administración lleva a cabo dos comprobaciones del valor declaradas en sentido estricto, con lo que sucede en este supuesto, en el que concurre una primera comprobación de valores en sentido estricto con un nuevo intento de liquidación del Impuesto, con inadecuada aplicación el elemento temporal, en orden a la valoración del hecho imponible, toda vez que nos encontramos ante un supuesto en el que el devengo del Impuesto sobre Sucesiones se produjo el 18 de enero de 1997, es decir, hace ya más de catorce años, dilación temporal de tal magnitud que hace aplicable uno de los razonamientos en los que se funda la doctrina jurisprudencial que venimos comentando y, así, en la Sentencia de 25 de noviembre de 2009, la Sala ha declarado, como razón de la improcedencia de admitir sucesivamente y reiteradas intervenciones de la Administración Tributaria para comprobar el valor declarado por el sujeto pasivo, la circunstancia de no perpetuar hasta el infinito la vigencia de hechos imposables acaecidos mucho más allá de los términos de la prescripción del hecho imponible. Por tanto, la facultad de la Administración no se limita a una tercera revisión de la autoliquidación practicada por el sujeto pasivo porque las dos anteriores revisiones se hayan hecho pro el procedimiento de comprobación de valores previsto en el artículo 57 de la LGT, sino que se limita dicho derecho por la circunstancia de llevarse a cabo dos actuaciones administrativas, bien sea como consecuencia de comprobaciones de valores en sentido estricto o -como en el presente caso- por otros motivos, como son: la inadecuada utilización -con falta de correlación temporal con la fecha del devengo del impuesto- de valores declarados por el sujeto pasivo a otros efectos. Así, en la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 7 de octubre de 2000, se indica claramente el carácter limitado del derecho de la Administración a corregir sus actuaciones realizadas con infracción de alguna garantía o formalidad, como es el caso que nos ocupa, en que pretende rectificarse la autoliquidación practicada, en su día, por el sujeto pasivo, utilizando para ello un valor referido a una fecha distinta a la del devengo del impuesto; pero además, este derecho de la Administración tiene también como límite la

prescripción del plazo para determinar la deuda tributaria -que en el presente caso está holgadísimamente rebajado- ya que se trata de la eventual liquidación tributaria, complementaria de la ya practicada por el sujeto pasivo, de un hecho imponible acaecido y con devengo el 18 de enero de 1997, es decir, hace más de diecisiete años. Por todo ello, resulta improcedente el Recurso de Casación interpuesto por la Administración Tributaria y por ello ha de ser desestimado, confirmando íntegramente la sentencia recurrida; suplicando a la Sala "dicte sentencia, en su día, desestimando el recurso interpuesto por la Comunidad de Madrid, confirmando la sentencia recurrida, y condenando a la parte recurrente al pago de las costas del presente recurso".

Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 10 de Noviembre de 2015, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

La cuestión nuclear del presente recurso de casación versa sobre la limitación de la reiteración de actos cuando previamente ha sido anulado uno anterior, en este caso, por el Tribunal Económico Administrativo. Se trata del Impuesto sobre Sucesiones, habiéndose anulado una previa liquidación por falta de motivación de la comprobación de valores, girándose una nueva liquidación.

Resumidamente los antecedentes de hecho son los siguientes. La Sra. Carla falleció el 18 de enero de 1997, presentado sus causahabientes con fecha 22 de julio de 1997 autoliquidación del impuesto de sucesiones, e ingresando la cuota correspondiente; se practica comprobación de valores, y se gira liquidación provisional, que es recurrida por algunos de los coherederos, dictando en 27 de noviembre de 2006 el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid resolución por la que se anula los actos de comprobación y liquidación por no estar suficientemente motivado el aumento de la base como consecuencia de la comprobación. Por discrepancias entre los coherederos se tramita juicio voluntario de testamentaría, habiéndose protocolizado cuaderno particional, dando lugar a la práctica de nuevas liquidaciones tras procedimiento de verificación, tomando como base imponible los mayores valores declarados por los sujetos pasivos en el referido cuaderno particional, girándose liquidación complementaria en 11 de enero de 2008 respecto del obligado tributario por importe de 1.301.002,95 euros. Impugnada la misma, el TEAC se pronuncia en la resolución de 17 de noviembre de 2010, objeto del presente recurso contencioso administrativo, en la que se declara que dado que los mayores valores de los bienes fueron calculados por entidades tasadoras tomando como referencia su valor del año 2001, cuando conforme al devengo del impuesto, artº 21 de la LGT en relación con el artº 9.1 de la Ley 29/1987, debió tomarse como referencia su valor a 1997, dado que en 18 de enero de 1997 falleció la causante, procede su anulación.

Hasta dicha declaración nada se discute, sin embargo añade la resolución del TEAC que "habida cuenta que la Administración ha efectuado dos comprobaciones de valor es aplicable la doctrina expuesta por el Tribunal Supremo en Sentencias de 7 de octubre de 2009, 9 de mayo de 2003 y 19 de septiembre de 2008 ... por lo que no es procedente en este caso la retroacción de actuaciones para una nueva comprobación debiendo tomar la Administración con carácter definitivo el valor declarado por el interesado".

La sentencia impugnada confirma la resolución del TEAC tomando como referencia la doctrina jurisprudencial plasmada en la sentencia de 25 de noviembre de 2009; por lo que si bien el caso enjuiciado no se ha realizado dos comprobaciones de valores anuladas, sino una primera anulada por el TEAR en 27 de noviembre de 2006, y una segunda valoración sustentada por la propia declaración de herederos contenida en la escritura particional de 14 de julio de 2004, anulada por el TEAC en la resolución recurrida, se ha producido una reincidencia por parte de la Administración en el error en la valoración, por falta de motivación en el primer caso, y por inadecuada aplicación del elemento temporal en el segundo, concurriendo identidad de razón con los analizados por la jurisprudencia, esto es, la reincidencia en el error imputable a la Administración en la determinación del hecho imponible, sin que quepa una tercera valoración tras haberse anulado las dos anteriores.

### **Segundo.**

El Sr. Letrado de la Comunidad de Madrid formula un único motivo de casación al párrafo del artº 88.1.d) de la LJCA, por infracción de la doctrina jurisprudencial representada por las sentencias del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2009, 26 de enero de 2002 y las que se citan. Para la parte recurrente el supuesto de hecho enjuiciado no encaja en los presupuestos exigidos para la aplicación de la doctrina jurisprudencial citada en la sentencia de instancia, la jurisprudencia sobre la cuestión es clara y en el caso objeto del debate no se ha producido dos comprobaciones de valor, sino que se ha limitado para determinar el valor de los inmuebles a seguir un procedimiento de verificación de datos, errando la Sala de instancia al hacer extensiva la doctrina

jurisprudencial no a un supuesto en el que concurra dos comprobaciones de valor, sino una comprobación de valor anulada por falta de motivación y un ulterior procedimiento de verificación de datos, sin que pueda hablarse de "identidad de razón" entre ambos procedimientos, privándosele a la Administración de su derecho de practicar una segunda comprobación de valor.

Para el Sr. Abogado del Estado si existe la "identidad de razón" que señala la sentencia impugnada, pues en el procedimiento de verificación de datos se admite un determinado valor que se notifica al obligado tributario en la propuesta de liquidación, por lo que cabe identificar dos actuaciones diferentes en las que se acepta un determinado valor a efectos de la correspondiente liquidación; disponiendo la Administración no de un número ilimitado de oportunidades de comprobar los valores tributarios, sino de tan sólo dos so pena de atentar contra el principio de seguridad jurídica. Para el obligado tributario la tesis de la sentencia de instancia es correcta, se limita la facultad de la Administración a una tercera revisión no porque se haya realizado dos comprobaciones de valores, sino por haberse llevado a cabo dos actuaciones administrativas.

### **Tercero.**

Siguiendo el parecer recogido en la sentencia de 11 de noviembre de 2015, rec. cas. 220/2014 , hemos de decir que para resolver el motivo formulado, y con ello el recurso de casación, debemos partir de que esta Sala ha señalado reiteradamente la posibilidad que tiene la Administración de realizar nueva valoración motivada, en reiteradas sentencias, como las ya antiguas de 4 de octubre de 1995 y 12 de febrero de 1996 , debiendo resaltarse que en la conclusión final de las indicadas se aludía a la necesidad de anular la comprobación efectuada para ser sustituida por otra debidamente motivada.

De forma más detallada, la Sentencia de esta Sala de 29 de diciembre de 1998 (recurso de casación 4678/1993 ), refiriéndose a un supuesto de impugnación inicial de comprobación de valores en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, indicó " ...Nos hallamos ante un acto administrativo de valoración de un inmueble llevada a cabo por un perito de la Administración que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 121, apartado 2 de la Ley General Tributaria , y de acuerdo con una doctrina jurisprudencial reiterada hasta la saciedad, debe ser motivada, expresando el modelo o criterios valorativos utilizados, y los datos precisos para que el interesado pueda discrepar si lo considera pertinente, de manera que si no se cumplen estos requisitos el interesado se halla indefenso, porque ante el vacío total de justificación no puede plantear una valoración contradictoria, de ahí que al amparo del artículo 48.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 , tal acto administrativo es anulable por indefensión, que es exactamente lo que ha mantenido la sentencia recurrida en casación.

Ahora bien, la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados.

En este sentido son alocuciones los artículos 52 y 53 de la misma Ley de Procedimiento Administrativo que disponen que en el caso de nulidad de actuaciones, se dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites, cuyo contenido hubiera permanecido el mismo de no haberse realizado la infracción origen de la nulidad, y también que la Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, preceptos que llevan claramente a la idea de que los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, son anulables, pero la Administración no sólo esta facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que esta obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda."

Más recientemente, en la Sentencia de esta Sala de 19 de noviembre de 2012 , dictada en recurso de casación en interés de ley 1215/2011, y en supuesto en el que la impugnación inicial se produjo en relación a liquidaciones del Impuesto de Sociedades, se resumió la doctrina de la Sala, al señalar (Fundamento de Derecho Tercero):

"Esto sentado, conviene comenzar recordando que esta Sala viene manteniendo la posibilidad de reiterar liquidaciones tributarias anuladas vía económico- administrativa por defectos procedimentales, a fin de que la Administración puede subsanar el vicio advertido, aunque la resolución no lo hubiese ordenado.

En este sentido, resultan significativas las sentencias de 26 de Marzo de 2012 , ( cas. 5827/2009 ) y de 14 de Junio de 2012 , ( casaciones 6219/2009 y 5043/2009 ), que resumen la posición de la Sala, basada en la doctrina de la conservación de los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido de no haberse cometido la infracción procedimental que dio origen a la nulidad, así como en la posibilidad de convalidación por la Administración de los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan ( art. 66 y 67 de la Ley 30/1992 ), aunque recuerdan los límites establecidos a partir de la sentencia de 7 de Octubre de 2000 (cas 3090/94 ), la prescripción y la santidad de la cosa juzgada, que impide reconocer una tercera oportunidad, en aras del principio de buena fe, al que están sujetas las Administraciones Públicas en su actuación ( art. 3.1 de la Ley 30/1992 ), por

la proscripción del abuso de derecho y por el principio de seguridad jurídica proclamado en el art. 9.3 de la Constitución .

En cambio, esta Sala ha negado la retroacción de actuaciones para los supuestos de vicios de fondo apreciados en vía económico-administrativa.

Así, las sentencias de 7 de Abril de 2011 ( cas. 872/2006 ) y de 26 de Marzo de 2012 ( cas. 5827/2009 ) antes referida, aunque esta última matizó la doctrina, al señalar que el hecho de que no quepa retrotraer actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación ajustada a Derecho, mientras no haya decaído su derecho por el transcurso del tiempo, A esta última conclusión se llega en la referida sentencia de 26 de Marzo de 2012 , porque la imposibilidad de volver a liquidar, aun cuando la potestad no haya prescrito, carece de sustento normativo, tanto ordinario como constitucional, agregándose que "Aún más, el ya mencionado principio de eficacia administrativa y el diseño de un sistema justo en el que cada cual ha de tributar de acuerdo con su capacidad económica ( art. 31.1 de la Constitución ) abogan por una solución distinta, siempre, claro está, que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas".

Posteriormente, en el Fundamento de Derecho Cuarto, la sentencia señalada se refirió a los supuestos de anulación en vía judicial, en los siguientes términos:

"Sin embargo, ahora se cuestiona la facultad de la Administración Tributaria de reiterar actos de naturaleza tributaria tras haber sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación, no obstante haberse limitado el tribunal a anular la liquidación tributaria.

Según la posición mayoritaria de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Valencia la posibilidad de que la Administración Tributaria subsane un acto administrativo que adolezca de un defecto formal sólo está prevista en vía administrativa, pero fenecería desde el momento en que una sentencia judicial lo anula, por vicios de forma, puesto que no está contemplada en la normativa que regula la jurisdicción contencioso administrativa, salvo que la retroacción de las actuaciones haya sido expresamente solicitada por el recurrente en la demanda a fin de obtener el restablecimiento de su derecho de defensa.

Por otra parte, para reforzar su tesis, se apoya en los principios constitucionales de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva recogidos en los arts. 9.3 y 24.1 de la Constitución .

No se cuestiona, por tanto, que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo pueda anular el acto cuando la liquidación adolezca de un defecto formal, y dictar una sentencia que ordene la retroacción de las actuaciones a fin de que, previa subsanación del defecto formal advertido, pueda reiterar la liquidación tributaria, siempre que el recurrente lo haya solicitado expresamente, sino si la Administración puede o no reabrir el expediente, una vez anulada la liquidación.

Pues bien, con independencia de que se conciba el recurso contencioso administrativo como un proceso al acto , o se parta de la naturaleza del mismo como un proceso entre partes, hay que reconocer que la solución tiene que venir dada, a falta de una expresa regulación en la ley de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, y sin necesidad de acudir a la normativa constitucional, ante la existencia de varios derechos en conflicto, a lo que se establezca en la normativa administrativa general o en la estrictamente tributaria, sin que ello suponga infringir los efectos materiales de la cosa juzgada, ya que la nueva actuación administrativa no trata de reproducir el acto inicial anulado, sino de ajustarse a la Ley, ni los preceptos que regulan la ejecución de las resoluciones de los Tribunales, artículos 103 y siguientes, porque basta dejar sin efecto la liquidación anulada con todas sus consecuencias (devolución de lo indebidamente ingresado con sus intereses legales, reconocimiento del derecho a recibir los costes de las garantías aportadas si se acordó la suspensión o anulación incluso de la vía de apremio), para que la sentencia se considere ejecutada.

En definitiva, al no impedir la Ley de la Jurisdicción la posibilidad de remediar los vicios que hayan dado lugar a la estimación del recurso, debe estarse a la regulación establecida en la ley 30/1992 y en la Ley General Tributaria, normativa que permite la reiteración de los actos anulados, tanto en el caso de vicios de forma o de procedimiento, como en el de infracción sustantiva o error iuris.

Así, los arts. 66 y 67 de la Ley 30/92 consagran los principios de conservación de actos y trámites y de convalidación de los actos anulables para la subsanación de los vicios de que adolezca.

Por su parte, el art. 26.5 de la Ley General Tributaria dispone, en los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, la conservación de los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, principios que aparece "desarrollados por el Reglamento en materia de revisión en vía administrativa de 13 de Mayo de 2009, arts. 66 y 70.

Concretamente el art. 70 del Reglamento de 2005 señala que "la ejecución de las resoluciones de los tribunales se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la Jurisdicción contencioso

administrativo. En todo lo que no se oponga a la normativa citada a la resolución judicial que se está ejecutando, será de aplicación lo dispuesto en la sección 1ª de este capítulo..."

Finalmente, en el Fundamento de Derecho Quinto se recoge lo que sería declarado como doctrina legal: "La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia."

Ahora bien, expuesto lo anterior, debemos poner de manifiesto que también ha declarado la Sala que ese derecho de la Administración no puede ser ilimitado por exigencias del principio de seguridad jurídica, siendo ésta la razón de que en la Sentencia de 7 de octubre 2000 -recurso de casación 3090/1994 -, se reprodujera la doctrina de la de 29 de diciembre de 1998, referida al principio del presente Fundamento de Derecho, para luego razonar:

"Cierto es -añadimos ahora- que el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido en primer lugar a la prescripción, es decir puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos y en segundo lugar a la santidad de la cosa juzgada, es decir si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida -entonces si- del derecho a la comprobación de valores y en ambos casos (prescripción o reincidencia) la Administración había de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente..."

Para no hacer referencia al numeroso grupo de Sentencias que recogen la misma doctrina, diremos que en la de 29 de septiembre de 2014 -recurso de casación 1014/2013 -, se ha dicho con referencia a la repetición del mismo yerro por parte de la Administración, lo siguiente (F.J. 4º):

"Según hemos dicho en la repetida sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09 , FJ 3º), en esas situaciones, la negativa a reconocer a la Administración una tercera oportunidad deriva del principio de buena fe al que están sujetas las administraciones públicas en su actuación [ artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre)] y es consecuencia de la fuerza inherente al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, conforme dispone hoy el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003 , entendido como la adecuación entre medios y fines. Es, además, corolario de la proscripción del abuso de derecho, que a su vez dimana del pleno sometimiento de las administraciones públicas a la ley y al derecho ex artículo 103.1 de la Constitución Española . Jurídicamente resulta intolerable la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la repetición de idéntico yerro, por atentar contra su deber de eficacia, impuesto en el mencionado precepto constitucional, desconociendo el principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 de la propia Norma Fundamental [véanse tres sentencias de 3 de mayo de 2011 ( casaciones 466/98 [ sic] , 4723/09 y 6393/09 , FJ 3º en los tres casos). En el caso de resoluciones jurisdiccionales, habría que añadir que la nueva liquidación que reincide en el error constituye en realidad un acto dictado en contradicción con lo ejecutoriado, nulo de pleno derecho en virtud del artículo 103.4 de la Ley de esta jurisdicción ."

Como conclusión de lo hasta ahora expuesto, puede afirmarse que según la doctrina jurisprudencial de esta Sala el principio de seguridad jurídica impide admitir que la Administración cometa la misma infracción formal, y en concreto de falta de motivación, en un procedimiento de comprobación de valores, mediante el cual se llega a la determinación de la base del Impuesto.

Pues bien, en el presente caso, es dato no discutido por las partes que la primera comprobación de valores de los bienes de la herencia de Dª Carla fue anulada por falta de motivación.

Posteriormente, ante la aplicación por la Comunidad Autónoma de Madrid de los valores reflejados en la escritura de partición de herencia, por el óbito de Dª Carla , otorgada por sus seis hijos, el 14 de julio de 2004, ante el notario de Madrid D. Carlos Rives Gracia, la resolución del TEAC se expresó en los siguientes términos:

"Es decir, el órgano liquidador, a través de un nuevo procedimiento de verificación de datos, en vez de llevar a cabo una correcta, justificada y motivada comprobación del valor de los bienes heredados por los sujetos pasivos, efectúa los cálculos con una asombrosa parquedad de justificación, utilizando las cifras contenidas en el mencionado cuaderno. La Administración puede liquidar utilizando los valores declarados por los contribuyentes, sin perjuicio de si lo estima necesario, llevar a cabo una comprobación de dichos valores de conformidad a lo dispuesto en el artículo 57 y 134 y 135 de la Ley General Tributaria . Por ello, desde este punto de vista, y dejando

al margen si la liquidación tiene o no la debida motivación, podría considerarse válido utilizar, para determinar la Base Imponible del Impuesto los valores declarados por los contribuyentes, según constan, en este caso, en la escritura de operaciones particionales de la herencia, si estos se refirieran al momento del devengo del impuesto".

Tras ello, la resolución del TEAC estimó la reclamación, anulando la liquidación practicada, con invocación expresa de la doctrina jurisprudencial antes expuesta y de la Sentencias de esta Sala que la recogien.

Por su parte, la sentencia impugnada confirma la resolución del TEAC, invocando la aplicación del principio de identidad de razón.

Ante ello, la tesis del Letrado de la Comunidad Autónoma de Madrid, en el recurso de casación que interpone frente a la sentencia, es la que en el supuesto enjuiciado no se contemplan dos procedimientos de comprobación de valores sucesivos e inmotivados, sino un procedimiento de comprobación, seguido del de verificación de datos, lo que impide la aplicación de la doctrina jurisprudencial antes expuesta.

Ahora bien, la sentencia no da como razón de desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Comunidad Autónoma de Madrid frente a la resolución del TEAC, que el procedimiento de verificación de datos sea un procedimiento de comprobación de valores, sino que aplica el principio de identidad de razón para justificar que en el caso enjuiciado, ante la similitud de supuestos, se aplique la misma doctrina jurisprudencial relativa a las comprobaciones de valores sucesivas inmotivadas.

Por lo expuesto, existe un primer argumento, que resulta suficiente, para desestimar el motivo y es éste el que el Letrado de la Comunidad Autónoma no combate adecuadamente la "ratio decidendi" de la sentencia.

Pero es que además, en cualquier caso, el motivo debería ser desestimado.

En efecto, en el supuesto que enjuiciamos, que no deja de ser excepcional, se plantea únicamente el problema de resolver si concurre o no la identidad de razón precisa para aplicar la doctrina jurisprudencial que hemos expuesto sobre comprobaciones de valor inmotivadas. Y esa es la única cuestión a resolver en el presente recurso de casación.

En esta tesitura, nuestra respuesta al conflicto planteado parte de considerar que el procedimiento de verificación de datos, novedad introducida por los artículos 131 a 133, ambos inclusive de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es un procedimiento de comprobación llevado a cabo por los propios órganos de gestión, sin actuación instructora de ningún tipo, que resulta aplicable, entre otros supuestos "cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por mismo obligado o con las que obren en poder de la Administración Tributaria" (artículo 131.b).

Cierto es que el procedimiento de verificación de datos no es un procedimiento de comprobación de valores en sentido estricto (si lo fuera, no existiría debate). Pero también lo es que se trata de un procedimiento de comprobación -en este caso de bases- que, eso sí, se agota con el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración. Y en todo caso, si dicho procedimiento termina mediante liquidación, ésta deberá ser motivada (artículo 133.1.b), si bien también puede concluir mediante iniciación de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección (artículo 133.1.e).

Pues bien, como ya ha quedado señalado, en el presente caso, a una primera comprobación de valores anulada por falta de motivación, siguió una segunda actuación de la Administración, utilizando en vez de cualquier de los modos que conducen a aquella, el procedimiento de verificación de datos, en el que, sin motivación ni justificación alguna, aplicó valores del año 2001 a un supuesto en que el devengo del Impuesto se produjo en el año 1997 o, lo que es lo mismo.

Por tanto, el error padecido en el único dato que debía ser objeto de comprobación por la Administración, esto el contraste de los datos declarados con los obrantes en poder de la Administración, no debe hacer perder de vista la falta de motivación de la actuación administrativa.

Dicho de otra forma: en la determinación de la base del Impuesto de Sucesiones -o como dice la sentencia, en la valoración del hecho imponible-, la Administración autonómica llevó a cabo una primera comprobación, que fue declarada huérfana de motivación -no discutida- y, posteriormente, acudiendo al procedimiento de verificación de datos, se incurrió en el mismo defecto formal, al margen del error sufrido en cuanto a la aplicación del elemento intertemporal.

Lo expuesto debe llevarnos a la conclusión de que no existe identidad de situaciones, pero si similitud entre ellas y si el principio constitucional de seguridad jurídica es aplicable en el caso de comprobaciones de valor inmotivadas, no se llega a entender cual puede ser el argumento que impida aplicar al presente caso el mismo principio, que es, en definitiva, el que abre paso a toda nuestra jurisprudencia sobre este particular y que antes ha quedado resumida.

Por ello, debemos confirmar el criterio de la sentencia impugnada al aplicar la doctrina de esta Sala, a través del principio de "identidad de razón".

En consecuencia, y como se ha anticipado, el motivo no prospera.



**Cuarto.**

Por lo expuesto, procede declarar no haber lugar al recurso de casación, condenando en costas a la recurrente de conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley de la Jurisdicción, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le concede el apartado 3 del referido precepto, fija la suma máxima por todos los conceptos a reclamar en la suma de 8.000 euros, a razón de 4.000 euros por cada uno de las partes recurridas.

En nombre de su Majestad el Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución

**FALLAMOS**

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación 434/2014, interpuesto contra la sentencia de 19 de diciembre de 2013, de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada en el recurso núm. 529/2011, con imposición de costas a la parte recurrente con el límite cuantitativo que se indica en último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo T R I B U N A L S U P R E M O Sala de lo Contencioso-Administrativo

VOTO PARTICULAR

FECHA:16/11/2015

*VOTO PARTICULAR que formula el Magistrado Excmo. Sr. DON EMILIO FRIAS PONCE a la sentencia de fecha 16 de Noviembre de 2015, dictada en el recurso de casación 434/14.*

Con todo el respeto que me merece el criterio de la mayoría me veo obligado a discrepar del mismo, por entender que los presupuestos exigidos para aplicar la doctrina jurisprudencial que invoca el TEAC y recoge la sentencia no concurren en el presente caso, al no haber existido dos expedientes de comprobación con dos liquidaciones, sino un expediente de comprobación con dos valoraciones que se circunscribían al inmueble de La Moraleja que finalizó con una liquidación provisional practicada en el año 2004, y un procedimiento de verificación de datos llevado por el propio órgano de gestión, regulado en los artículos 131 a 133 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y previsto, entre otros supuestos, "cuando los datos declarados no coinciden con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con las que obren en poder de la Administración Tributaria", que dio lugar a liquidaciones complementarias, ante la presentación del cuaderno particional que contenía mayores valores.

La sentencia concluye que no existe identidad de situaciones, pero sí similitud entre ellas, lo que no puedo compartir, ante el alcance del procedimiento de verificación de datos, en el que no resulta procedente una comprobación de valores.

En efecto, el análisis de la normativa vigente nos advierte que la comprobación de valores no puede llevarse a cabo dentro de cualquier procedimiento de gestión tributaria, dado que el Reglamento de Gestión e Inspección de 2002 lo limita a tres supuestos en su artículo 159.1 :

- a) Al procedimiento iniciado mediante declaración
- b) Al procedimiento de comprobación limitada
- c) Al procedimiento de inspección.

Por tanto, el procedimiento de verificación de datos se encuentra excluido de la posibilidad de llevar a cabo actuaciones de comprobación de valores, siendo aplicable sólo en los supuestos que contempla el artículo 131 de la Ley General Tributaria, agotándose en lo que ahora nos interesa con el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración.

Siendo todo ello así, no podemos estimar la identidad de razón en que se basa la sentencia impugnada, por lo que no cabe extender la doctrina jurisprudencial de esta Sala invocada en el motivo de casación a otros supuestos como el controvertido, en el que se anularon la liquidaciones complementarias al aplicar valores referidos al año 2001, a pesar de que el devengo del impuesto se había producido en el año 1997.

Ha de resaltarse que ahora nos encontramos ante un supuesto muy peculiar en el que los propios herederos fueron quienes establecieron mayores valores a los declarados inicialmente, si bien no se atuvieron a la

fecha del devengo, lo que indujo a la Administración a no tener en cuenta esta circunstancia cuando practicó las liquidaciones complementarias. En esta situación no cabe hablar de similitud ni por tanto de identidad de razón.

Por todo ello, hubiera procedido estimar el motivo de casación, y constituidos en Tribunal de instancia, declarar la procedencia de efectuar, en su caso, ante la doctrina de la Sala, una nueva y motivada comprobación de valores, como consecuencia de la anulación de la primera comprobación practicada, pero referida al momento del devengo, si bien limitada al terreno sito en La Moraleja, pues en su día la Administración aceptó el valor declarado respecto al edificio de DIRECCION000 NUM000 (275.310.504 pts), modificando sólo el valor asignado de 25.511.046 pts a aquella finca por el importe de 1.019.610 euros, lo que determinó la práctica de liquidaciones provisionales en 2004, situación que no puede quedar empeorada en base a la escritura de partición realizada en 2004, en cuanto resulta cuestionable, por las circunstancias que concurrían, expuestas en la misma, su consideración como una verdadera declaración tributaria susceptible de prevalecer sobre la inicial declaración realizada en el año 1997.

Sin embargo, ante la anulación de las liquidaciones provisionales, de acuerdo con el voto particular que formulé a la sentencia de 19 de noviembre de 2011, casación en interés de ley 1215/2011, dado el tiempo transcurrido desde la presentación de las autoliquidaciones hasta la práctica de las liquidaciones complementarias, a mi entender hubiera procedido más bien apreciar la prescripción, ya que la definición entre actos nulos de pleno derecho y actos anulables, a los efectos de negar o no eficacia interruptiva no puede mantenerse y nos encontraríamos con el otro límite, el de la prescripción, a que se refieren las sentencias de esta Sala, que se toman en consideración para impedir la práctica de nuevas liquidaciones.

Dado en Madrid, a 16 de Noviembre de 2015.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.