

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ061135

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 11 de noviembre de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 220/2014***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, STSJ de Madrid, de 3 de diciembre de 2013, recurso n.º 472/2011 (NFJ061136), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

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

RD 1629/1991 (Rgto. ISD), art. 98.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 21, 57, 131 a 133 y 135.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), arts. 158 y 159.

PONENTE:*Don Manuel Martín Timón.*

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 once de Noviembre de dos mil quince.

Vistos por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran al margen, el presente recurso de casación, número 220/2014, interpuesto por el Letrado de LA COMUNIDAD AUTONOMA DE MADRID, en la representación que legalmente ostenta de la misma, contra la sentencia de la Sección Novena, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 3 de diciembre de 2013, dictada en el recurso contencioso administrativo número 472/2011, deducido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 20 de octubre de 2010, dictada en materia de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ha comparecido como partes recurridas, y se han opuesto al recurso, el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO y Dª María José Bueno Ramírez, Procuradora de los Tribunales, en representación de Dª Sonia.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

- D^a Diana falleció el 18 de enero de 1997, habiendo otorgado testamento, en el que instituía herederos por partes iguales a sus seis hijos, estableciendo una serie de legados a los mismos.

Tras la presentación de la correspondiente autoliquidación ante la Comunidad Autónoma de Madrid, el órgano competente de la misma dictó liquidaciones provisionales, que en el caso de D^a Sonia , ascendía a 39.239,34 €. Sin embargo, tales liquidaciones fueron anuladas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, mediante Resolución de fecha 27 de noviembre de 2006, que estimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra ellas "anulando los actos de comprobación y de liquidación impugnados, por no estar suficientemente motivado el aumento de la base como consecuencia de dicha comprobación".

Ahora bien, en 30 de julio de 2004, había tenido lugar entrada en la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Madrid, la escritura de partición de herencia, por el óbito de D^a Diana , otorgada por sus seis hijos, el 14 de julio de 2004, ante el notario de Madrid D. Carlos Rives Gracia , en la que se protocolizaba el cuaderno particional, con actuación de dicho notario como contador-partidor. Dichas operaciones particionales, tras haber sido promovido el correspondiente juicio de testamentaría, por disputas entre los herederos, fueron aprobadas por el Juzgado de Primera Instancia nº 38 de Madrid, según sentencia de 29 de septiembre de 2003 , desestimatoria de la impugnación de citado cuaderno particional presentada por algunos de los herederos.

El hecho que acaba de indicarse determinó la práctica de liquidaciones complementarias, sustitutivas de las anuladas, con base a los mayores valores declarados por los sujetos pasivos en el cuaderno particional, superiores a los que habían sido comprobados por la Administración, y, en concreto, respecto de D^a Sonia , se giró liquidación por importe de 1.392.881,56 €.

Como no se conformara con la liquidación girada, D^a Sonia interpuso reclamación económico-administrativa contra la misma, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que dictó resolución, de fecha 20 de octubre de 2010, que estimó la misma y anuló la liquidación girada, con base en las siguientes consideraciones:

En primer lugar, porque 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, había efectuado los cálculos con una asombrosa parquedad de justificación, utilizando las cifras contenidas en el mencionado cuaderno, que se basaban a su vez en valores determinados por empresas dedicadas a la tasación de bienes, que habían sido calculados con referencia al año 2001, siendo así que el devengo del impuesto, que es el momento al que debía estarse a efectos de valoración, según lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley General Tributaria , se había producido en 18 de enero de 1997.

En segundo lugar, procediendo por la razón expuesta la anulación de la liquidación girada por la Administración de la Comunidad Autónoma de Madrid, resultaba de aplicación la doctrina de las Sentencias del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2000 , 9 de mayo de 2003 y 19 de septiembre de 2008 , en el sentido de 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 sí- 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".

Consecuencia de lo expuesto, era la declaración de no procedencia de retroacción de actuaciones para una nueva comprobación y la imposición a la Administración de la obligación de tomar con carácter de definitivo, el valor declarado por la interesada.

Segundo.

El Letrado de la Comunidad Autónoma de Madrid interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC, a que acaba de hacerse referencia, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y la Sección Novena de dicho Organismo Jurisdiccional, que lo tramitó con el número 472/2011, dictó sentencia desestimatoria, de fecha 3 de diciembre de 2013 .

Tercero.

- El Letrado de la Comunidad Autónoma de Madrid preparó recurso de casación contra la sentencia y, tras ser tenido por preparado, lo interpuso, por medio de escrito presentado en 2 de abril de 2014, en el que solicita su revocación.

Cuarto.

El Abogado del Estado se opuso al recurso interpuesto, por medio de escrito presentado en 7 de julio de 2014, en el que solicita su desestimación, con imposición de costas.

Quinto.

La Procuradora de los Tribunales D^a María José Bueno Ramírez, en representación de D^a Sonia , se opuso igualmente al recurso de casación formulado, por medio de escrito presentado en 2 de julio de 2014, en el que solicita su desestimación con imposición de costas a la Administración recurrente.

Sexto.

- Habiéndose señalado para deliberación, votación y fallo la audiencia del diez de noviembre de 2015, en dicha fecha tuvo lugar referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martin Timon, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

- La sentencia impugnada pone de relieve que el Letrado de la Comunidad Autónoma de Madrid sostenía que en el caso planteado no era de aplicación la doctrina jurisprudencial invocada en la resolución del TEAC, pues la misma "lo único que impide es que se pueda efectuar nueva comprobación del valor cuando se han efectuado ya dos comprobaciones de valor previas que han sido anuladas por falta de motivación, pero no es esto lo que en este caso ocurre, ya que solo se ha anulado una sola vez por falta de motivación la comprobación de valor, habiéndose emitido la segunda liquidación que se anula, no sobre un nuevo valor comprobado por la Administración, sino sobre un nuevo valor declarado por los interesados en la nueva escritura particional presentada."

Sin embargo, la sentencia rechaza la argumentación de la demanda con base en la siguiente argumentación contenida en el Fundamento de Derecho Quinto, en el que se argumenta:

"Ya en cuanto al fondo del asunto, la doctrina jurisprudencial citada por el TEAC argumenta, según se refleja, entre otras muchas, en la STS de 25 de noviembre de 2009 , lo siguiente:

" Efectivamente, la jurisprudencia de esa Sala, en sentencia de 26 de enero de 2002 , y las que en ella se citan viene declarando: "Ciertamente, no puede sostenerse la posibilidad de que la Administración, indefinidamente, pueda reproducir una valoración después de haber sido anulada por causa a ella sola imputable, como ocurre en los casos de ausencia o deficiencia de motivación. Tanto en los casos en que esa anulación se haya decretado en la vía económico-administrativa como en la jurisdiccional, la retroacción de actuaciones que pueda haberse pronunciado por el órgano revisor correspondiente no puede multiplicarse poco menos que hasta que la Administración acierte o actúe correctamente. Si, producido el indicado pronunciamiento, la Administración volviera a adoptar una valoración inmotivada, quedaría impedida para reproducirla o rectificarla. Así lo tiene declarado esta Sala, entre otras, en las antecitadas Sentencias de 29 de diciembre de 1998 y 7 de octubre de 2000 . Sin embargo, también ha reconocido en ellas la procedencia de esa misma retroacción, como pronunciamiento complementario del de nulidad de la comprobación, ex arts. 52 y 53 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 -- actuales arts. 64 y 66 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común -- con la limitación acabada de constatar más la que pudiera derivar del transcurso del lapso de prescripción del derecho de la Administración a de-terminar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación -- art. 64.a) LGT ".

Ciertamente, en este caso no se han realizado por la Administración, "strictu sensu", dos comprobaciones de valor anuladas, sino una primera comprobación de valor anulada por el TEAR en su resolución de 27 de noviembre de 2006, y una segunda valoración sustentada en la propia declaración de los herederos contenida en la escritura particional de 14 de julio de 2004, valoración que fue anulada por el TEAC en la resolución que constituye el objeto de este recurso por no referirse tales valores superiores declarados por los herederos a la fecha del devengo del impuesto, 1997, año del fallecimiento de la causante, sino al año 2001, fecha de referencia para la valoración de los bienes tenida en cuenta en los informes de tasación determinantes de los valores reflejados en dicha escritura.

Ahora bien, como advierte la Abogacía del Estado, al igual que en los supuestos contemplados en la jurisprudencia mencionada, en este caso se ha producido también, en definitiva, 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. Entendemos, por ello, que se está ante un supuesto en el que concurre identidad de razón con los analizados por la citada jurisprudencia ya que la reincidencia en el error imputable a la Administración afecta al mismo elemento de su actuación, la valoración del hecho imponible, esto es, de los bienes integrantes de la masa hereditaria, de forma que por un error sólo imputable a aquélla, referido en ambos casos a la valoración del hecho imponible, se han debido anular por el órgano económico administrativo dos valoraciones sucesivas, la primera, por falta de motivación y, la segunda, porque la valoración acogida por la Administración como declarada por los herederos no se refería a la fecha del devengo del impuesto, sin que, en nuestro criterio, pueda sostenerse la posibilidad de que la Administración realice una nueva, tercera, valoración, tras haberse anulado las dos anteriores, prolongando así su facultad de valoración -parafraseando la doctrina jurisprudencial citada- "multiplicándola hasta que acierte".

Razones por las cuales la resolución del TEAC impugnada debe ser confirmada."

Segundo.

El Letrado de la Comunidad Autónoma de Madrid articula el recurso de casación con un solo motivo, en el que, por el cauce del artículo 88.1. d) de la Ley de esta Jurisdicción, alega infracción de la jurisprudencia recogida en las Sentencias de 25 de noviembre de 2009 (recurso de casación 674/2004), 26 de enero de 2002 (recurso de casación 7161/1996) y las que en ésta última se citan.

Expone el recurrente que la doctrina contenida en dichas sentencias es la de que una vez anuladas sucesivamente dos comprobaciones de valor, siendo la causa de ello la infracción de alguna garantía o formalidad o la insuficiencia de motivación, la consecuencia que se deriva para la Administración Tributaria es la pérdida del derecho a practicar nueva comprobación de valor, quedando obligada a pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente.

A partir de ello, considera el Letrado de la Comunidad Autónoma de Madrid que el supuesto de hecho enjuiciado no encaja en los presupuestos para la aplicación de dicha doctrina, circunstancia que se reconoce expresamente en la sentencia, para luego salvar la objeción, señalando que se aplica en todo caso la doctrina expuesta porque se aprecia "identidad de razón".

Sigue argumentando el Defensor de la Comunidad Autónoma que mientras la jurisprudencia es clara, en el sentido de exigir dos comprobaciones de valor anuladas, en el presente caso no se produce dicha circunstancia, puesto que a una primera comprobación de valor, sigue una actuación de la Administración, que al aceptar los valores declarados por los interesados, supone seguir un procedimiento de verificación de datos.

Por tanto, en el caso enjuiciado, y siempre según el recurrente, lo que existen son dos procedimientos de gestión tributaria con distinto alcance y significación: de un lado el procedimiento de comprobación de valores, para el cual la Administración puede utilizar los medios enumerados y tasados en los artículos 57 de la LGT y 158 del Reglamento de Inspección, y, de otro, el procedimiento de verificación de datos que en palabras de la Resolución del TEAC de 28 de noviembre de 2013 "se agota con el mero control del carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, permitiendo, por tanto, sólo una actividad de comprobación de escasa entidad, tal y como afirma la EM de la LGT 58/2003, contemplando la propia ley otros procedimientos (comprobación limitada o inspección) para las comprobaciones que superen el citado marco".

En consecuencia, se estima que yerra la sentencia cuando hace una aplicación extensiva de la doctrina del Tribunal Supremo, ampliándola a un supuesto en que no concurren dos comprobaciones de valor, sino solo una, posteriormente anulada y una ulterior verificación de datos.

Tercero.

El Abogado del Estado opone que si bien son dos procedimientos singulares el de verificación de datos y el de comprobación de valores, en el primero, regulado en los artículos 131 a 133 de la Ley General Tributaria, se admite un determinado valor y se comunica al obligado tributario la correspondiente propuesta de liquidación motivada, por lo que resulta razonable la sentencia cuando afirma la existencia de "identidad de razón" para aplicar la doctrina jurisprudencial sobre comprobación de valores anuladas.

Y como se dijo en los Antecedentes, el Abogado del Estado solicita la desestimación del recurso contencioso-administrativo.

Cuarto.

La representación procesal de D^a Sonia opone la existencia de dos comprobaciones de valor llevadas a cabo con anterioridad por la Comunidad Autónoma de Madrid, por lo que la de verificación de datos sería tercera.

Pero además, se aduce que la Comunidad de Madrid reconoce que estamos antes una nueva comprobación de valores, no solo porque así lo indica en documentación obrante en el expediente administrativo, sino porque admite la solicitud de suspensión del procedimiento sin garantías formulada en relación con el mismo asunto por dos hermanas de la recurrida, (D^a Dulce y D^a Paula), derivada de la reclamación económico-administrativa formulada ante el TEAC, suspensión sin garantía que solo se concede en los procedimientos de comprobación de valores con reserva del derecho a la tasación pericial contradictoria, tal y como establecen los artículos 135 de la Ley General Tributaria y 98 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones .

En todo caso, concluye la parte recurrida, que, tal como señala la sentencia, se ha producido una reincidencia por parte de la Comunidad Autónoma de Madrid en la comisión de errores, primero en la valoración por falta de motivación y luego por inadecuada aplicación del elemento temporal , por lo que el derecho de la Administración a determinar una nueva valoración de bienes se ha extinguido, siendo de aplicación la doctrina jurisprudencial de las Sentencias del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2000 , 9 de mayo de 2003 , 19 de septiembre de 2008 y 25 de septiembre de 2009 .

Quinto.

- 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 alocucionadores 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 Diana 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 Diana , 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 recogen.

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.

Sexto.

Al no prosperar el único motivo formulado, el recurso debe ser desestimado y ello ha de hacerse con imposición de costas a la recurrente, si bien que, atendiendo a la complejidad y dificultad del asunto y trabajo profesional desarrollado, y haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley Jurisdiccional , se limitan los derechos de las partes recurridas por este concepto a un máximo de 4.000 euros para cada una de ellas.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso de casación, número 220/2014, interpuesto por el Letrado de LA COMUNIDAD AUTONOMA DE MADRID , en la representación que legalmente ostenta de la misma, contra la sentencia de la Sección Novena, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 3 de diciembre de 2013, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 472/2011 , con imposición de las costas a la parte recurrente, si bien que con la limitación indicada en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, 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:11/11/2015

VOTO PARTICULAR que formula el Magistrado Excmo. Sr. DON EMILIO FRIAS PONCE a la sentencia de fecha 11 de Noviembre de 2015, dictada en el recurso de casación 220/2014.

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 las 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 11 de Noviembre de 2015.

PUBLICACION .- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martín Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia.

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.