

BASE DE DATOS DE Norma CEF.-

Referencia: NFJ074068

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 20 de junio de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8095/2018

SUMARIO:

Comprobación de valores. Impugnación de la comprobación de valores. Falta de motivación como causa de nulidad/anulabilidad. Reiteración en la comprobación. Validez de la doctrina jurisprudencial de "doble tiro". El Tribunal Supremo debe determinar -sin perjuicio de la posible prescripción que pudiera concurrir en el asunto debatido- si en supuestos en que la Administración tributaria haya dictado una segunda liquidación tributaria respecto de un mismo tributo por haber sido anulada la primera liquidación, si es posible dictar una tercera liquidación tributaria cuando se invoque por el contribuyente en la segunda y sucesivas liquidaciones un motivo de nulidad o anulabilidad diferente al anteriormente dirimido y que ocasionó la anulación de una liquidación previa, en tanto no incurra la Administración en idéntico yerro; o si, por el contrario, tal conducta podría ser contraria a los principios de buena fe y seguridad jurídica a los que se encuentra obligada la Administración conforme a normativa legal y constitucional, así como el de buena administración, que impediría repetir una y otra vez la posibilidad de liquidar deudas anuladas en procedimientos revisorios.

ISD. ITP y AJD. Normas especiales. Derechos reales y consolidación de dominio. Tributación de consolidación de dominio de un bien adquirido tiempo atrás por causa onerosa tanto por el usufructuario (y posteriormente causante de la herencia) como por el nudo propietario. Por otro lado, presenta interés casacional la cuestión de si debe tributar por ITP o por ISD la consolidación que lleva a cabo un causahabiente (que hasta tal instante era nudo propietario) por fallecimiento del causante de una herencia (hasta entonces usufructuario), todo ello en relación con un determinado bien, cuando tuvo carácter oneroso y no lucrativo la adquisición en su momento de la nuda propiedad y del usufructo de dicho bien cuyo dominio se consolida a la muerte del causante de la citada herencia. [Vid., STSJ de Madrid de 25 de julio de 2018, recurso n.º 786/2016 (NFJ074069) que se recurre en este auto].

PRECEPTOS:

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 3 y 63.

RD 828/1995 (Rgto ITP y AJD), art. 42.

Ley 40/2015 (Régimen jurídico del sector público), art. 3.

Constitución Española, art. 9.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 86, 88 y 89.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 8 y 68.

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 3 y 26.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchís.

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE

Don MARIA DEL PILAR TESO GAMELLA

Don WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 20/06/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8095/2018

Materia: SUCESIONES. DONACIONES. PATRIMONIO

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: MLD

Nota:

R. CASACION núm.: 8095/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Luis María Díez Picazo Giménez, presidente

D. Rafael Fernandez Valverde

Dª. Maria del Pilar Teso Gamella

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Fernando Roman Garcia

En Madrid, a 20 de junio de 2019.

HECHOS

Primeros.

1. La procuradora D^a. Blanca María Grande Pesquero, en representación de D.^a Bárbara , mediante escrito de 24 de octubre de 2018, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 25 de julio de 2018 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia [" TSJ"] de Madrid en el recurso 786/2016 , por la que se desestimó el recurso deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de Madrid de 27 de julio de 2016, que a su vez había desestimado la reclamación formulada contra la ejecución de una resolución previa del mismo TEAR, en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones adeudado por la hoy recurrente.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia impugnada, cita como infringidos:

2.1. El artículo 66 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], "en virtud de la nulidad radical de la primera resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, y, por tanto, carente de efectos interruptivos, preceptos que fueron invocados en la demanda [...] y que no fueron atendidos por la sentencia de instancia, con arreglo a lo señalado por el Tribunal Supremo en sentencia de 2 de julio de 2018 (ROJ: STS 2770/2018 Sentencia núm. 1.128/2018, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda), en un supuesto idéntico al presente".

2.2. La "[i]naplicación por la sentencia a quo de la doctrina que establece el límite de dos resoluciones que puede dictar la Administración, cuando incurre en infracciones formales [...] que recogen la doctrina del Tribunal Supremo formulada en las sentencias de 3 de mayo de 2011 (Sección Segunda, ROJ: STS 2761/2011) y 19 de noviembre de 2012 , entre otras muchas. Pues, en este sentido, la sentencia recurrida ha permitido la posibilidad de una tercera liquidación tras dos estimaciones anteriores [...] en relación con la posibilidad de la Administración de reiterar liquidaciones tributarias anuladas en vía económico-administrativa, la prescripción y la santidad de la cosa juzgada impiden reconocer una tercera oportunidad, en aras del principio de la buena fe, al que están sujetas las Administraciones Públicas en su actuación, por la proscripción del abuso de derecho, así como por la seguridad jurídica proclamada en el art. 9.3 de nuestra Constitución".

2.3. La vulneración de la jurisprudencia del Tribunal Supremo emanada sobre el particular y "[e]ntre otras: Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1992 (recurso 1877/1990) [...] Sentencia de la Sección 3" de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de fecha 30 de septiembre de 2004, recaída en Recurso de Casación nº 4172/2001 (ROJ: STS 6129/2004), Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2015 (Sección Segunda, Nº de Recurso: 898/2013 y ROJ: STS 1139/2015 ")]; así como, también, del criterio de la propia Sala que dictó la sentencia impugnada en casación, en relación con la ausencia de trámite de audiencia en las actuaciones tributarias.

2.4. Y, asimismo, los artículos 3 y 26.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) ["LISD"], habida cuenta de la "[i]mprocedencia de la liquidación girada por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, por entender que el impuesto aplicable a los hechos (consolidación de usufructo por causa de muerte) es el Impuesto sobre Sucesiones, a tenor del artículo 26.c) de la Ley 18/1987 , y no el artículo 42.1 del Reglamento del Impuesto de Transmisiones . [...dado que no] puede oponerse el artículo 42.1 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales , tal y como hace la sentencia de instancia, pues vulnera la norma legal antes mencionada por imperativa aplicación de lo dispuesto en el artículo 9 de la Constitución Española , que garantiza la jerarquía normativa". Concretamente argumenta que "disponiendo el artículo 3 de la Ley del ISD que el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones

es "La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio" es incuestionable que en este caso la adquisición del pleno dominio del inmueble tiene su origen en una adquisición mortis causa, originada por el fallecimiento del usufructuario".

2.5. Los artículos 8 de la LGT y 9 de la Constitución Española ["CE"], puesto que "lo que venga establecido en el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales no puede prevalecer sobre lo contenido en la Ley del Impuesto de Sucesiones, debido al principio de reserva de ley consagrado en el artículo 8 de la Ley General Tributaria".

3. Razona que las infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada pues "tanto la apreciación de la prescripción (cuestión de orden público), como de la imposibilidad de reiterar resoluciones que incurran en infracciones formales, o, la apreciación de la omisión del trámite de audiencia, y, en fin, la improcedencia del Impuesto de Transmisiones girado, habría producido un fallo estimatorio del recurso".

4.1. Justifica que la cuestión que suscita el recurso tiene interés casacional objetivo porque, en primer lugar y respecto de la primera infracción alegada (artículos 66 y siguientes de la LGT) fija ante cuestiones sustancialmente iguales una interpretación de las normas de Derecho estatal en que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido [artículo 88.2.a) de la LJCA], y ello habida cuenta de que "ante la nulidad absoluta de la primera de las resoluciones dictadas, al haberse emitido en un procedimiento de Verificación de Datos, y no en uno de Comprobación limitada como se reconoce que era lo procedente, se está dando valor interruptivo de la prescripción al procedimiento de Verificación de datos declarado nulo, lo que constituye una clara infracción del artículo 217 de la LGT que impide otorgar efecto alguno a los actos afectados de nulidad absoluta". Así, si "los actos nulos de pleno derecho no producen efecto alguno, ni siquiera el de interrumpir la prescripción [...] la consecuencia que de ello se deriva es que, a partir de la fecha de 2 de septiembre de 2009, fecha de la autoliquidación por el impuesto de sucesiones, empezó a correr, otra vez, el periodo de prescripción". Y dado que "la nueva resolución no se produjo hasta el 26 de septiembre de 2014, es evidente que en esa fecha se había producido la prescripción por el transcurso de más de cuatro años" lo cual iría en contra de la sentencia de esta Sala de 2 de julio de 2018 (rec. cas. 696/2017; ECLI:ES:TS:2018:2770) y del artículo 217 de la LGT que "otorga efectos a un acto nulo de pleno derecho, desconociendo la ingente doctrina que niega las consecuencias interruptivas de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho, con el consiguiente efecto perturbador para todos los operadores jurídicos, pues se modifica de modo radical la consecuencia que se anuda a los actos nulos de pleno derecho".

4.2. En segundo lugar, en relación con la jurisprudencia del llamado "doble tiro", invoca igualmente el artículo 88.2.a) de la LJCA al realizar la Sala de instancia, ante cuestiones sustancialmente iguales, una exégesis de las normas de Derecho estatal o de la Unión Europea en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido pues "consagra una interpretación contraria a la que el T.S. viene estableciendo sobre la materia, y cuya corrección es absolutamente imprescindible, además, de para despejar confusiones innecesarias, para evitar desviaciones que carecen de justificación suficiente".

4.3. En tercer lugar, considera también que concurre el motivo del artículo 88.2.a) de la LJCA en relación con la omisión del trámite de audiencia, al entrar en contradicción con la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, con cita de las sentencias referidas en el punto 2.3 anterior.

4.4. En cuarto y último lugar, considera se presenta el motivo del artículo 88.2.a) de la LJCA porque la doctrina dictada por la Sala de instancia en la sentencia recurrida es contradictoria con la contenida en la sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 9 de marzo de 2016 (rec. 97/2014; ECLI:ES:TSJCLM:2016:558) la cual entendió (FJ segundo in fine) para un caso similar que "[...] lo que se está liquidando es la consolidación del pleno dominio derivado del fallecimiento de la usufructuaria, y, en consecuencia, es de aplicación el impuesto de sucesiones y donaciones, y, por tanto, la deducción del 95% de la cuota tributaria que para los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se estableció por el artículo único. Uno de la Ley 14/2007, de 20 de diciembre, por la que se amplían las bonificaciones tributarias del impuesto sobre sucesiones y donaciones. En ese sentido, en cuenta que en la escritura de compraventa, otorgada el 30 de diciembre de 1978, consta que la mercantil Cubiertas Mzov, S.A." vendió el usufructo a D. Estanislao y D.^a Agustina, y la nuda propiedad a su hija, la recurrente, estipulándose (Estipulación Quinta) que al fallecimiento del último de los usufructuarios se consolidará el pleno dominio en el nudo propietario, o quien sus derechos represente".

Segundo.

La Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 11 de diciembre de 2018, habiendo comparecido ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo y dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 de la LJCA , tanto Dª Bárbara , recurrente, como la Comunidad de Madrid y la Administración General del Estado, recurridas.

Tercero.

La Comunidad de Madrid, por escrito de 3 de enero de 2019, formuló al amparo de lo previsto en el artículo 89.6 de la LJCA oposición al recurso preparado, alegando, en síntesis: (i) que el ejercicio justificativo que se realiza en el escrito de preparación del recurso de casación no va más allá que la mera reproducción de lo alegado ante la instancia, limitándose a afirmar que no se han acogido sus pretensiones; (ii) que no existe contradicción entre las resoluciones judiciales aportadas y la sentencia de instancia; (iii) que no existiría vulneración de la doctrina del "doble tiro" porque las resoluciones del TEAR de Madrid versaron sobre aspectos diferentes, sin existir contumacia alguna en la reiteración del mismo error; (iv) que la falta de audiencia en el procedimiento administrativo no había sido vicio determinante de nulidad por no haberse causado indefensión; y (v) que la tributación de la consolidación de dominio es resuelta por la Comunidad de Madrid con la aplicación literal del artículo 42.2 del RITPAJD, por lo que no existe la identidad alegada entre las cuestiones resueltas por la sentencia y la invocada como contradictoria.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**Primero.**

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 de la LJCA , apartados 1 y 2) y el recurrente se encuentra legitimado para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 de la LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA , letras a), b), d) y e)].

3. En el repetido escrito se justifica, con especial referencia al caso, que concurre interés casacional objetivo porque fija ante cuestiones sustancialmente iguales una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [artículo 88.2.a) de la LJCA]. De las razones esgrimidas por la recurrente se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo [artículo 89.2.f) de la LJCA].

Segundo.

Los hechos relevantes para decidir sobre la admisión del presente recurso de casación son, ordenados cronológicamente y según se desprende de la sentencia y del expediente administrativo, los siguientes:

1º) En 1998, Dª. Bárbara adquirió, a título oneroso, la nuda propiedad de un inmueble; sus padres adquirieron, por el mismo título, el usufructo vitalicio del mismo bien.

2º) El 2 de septiembre de 2009 falleció la madre de Dª. Bárbara , en estado de viuda, produciéndose la consolidación del dominio del bien inmueble antes referido, acto que fue autoliquidado ante la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha por el impuesto sobre sucesiones y donaciones ["ISD"].

3º) La Administración tributaria de Castilla-La Mancha se declaró incompetente para la gestión del referido hecho imponible, dando traslado del expediente a la Comunidad de Madrid.

4º) La Comunidad de Madrid dictó el 7 de febrero de 2013 una primera liquidación provisional sujetando la citada consolidación de dominio a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas ["TPO"] del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados ["ITPAJD"], comprobando además el valor del citado inmueble.

5º) Dª Bárbara impugnó dicha liquidación provisional ante el TEAR de Madrid, que se anuló el 23 de octubre de 2013 por haberse utilizado un procedimiento de verificación de datos, inadecuado para las actividades de comprobación realizadas por la Administración.

6º) Para subsanar el error de procedimiento, la Comunidad de Madrid inició el 18 de agosto de 2014 un procedimiento de comprobación limitada referido al ISD, que terminó el 14 de octubre de 2014 con la notificación de una nueva liquidación.

7º) Esta segunda liquidación dictada para gravar la referida consolidación de dominio se impugnó ante el TEAR de Madrid alegándose prescripción, nulidad de pleno derecho, falta de motivación de la comprobación de valores, reformatio in peius y sujeción del hecho imponible al ISD y no al ITP.

8º) El TEAR de Madrid estimó parcialmente la reclamación el 29 de junio de 2015 al apreciar falta de motivación al no haberse determinado la razón del gravamen por el ITP.

9º) En ejecución de la precitada resolución del TEAR de Madrid de 29 de junio de 2015, la Administración notificó una tercera liquidación provisional idéntica a la segunda, pero justificando por qué se había liquidado por ITPAJD (modalidad TPO) en lugar de por ISD.

10º) El TEAR de Madrid, en resolución de 27 de junio de 2016, desestima la reclamación planteada, por entender que no se atenta contra la doctrina del "doble tiro" porque en el caso de autos "la primera liquidación fue anulada por un defecto formal consistente en aplicar un procedimiento inadecuado, y la segunda lo fue por no motivar adecuadamente por qué se entendía sujeto el hecho imponible al ITPAJD y ni [sic] a ISD, cuestión que no se había planteado en la primera de las anulaciones; así pues no concurre el supuesto de hecho que fundamenta la aplicación de la jurisprudencia citada, pues no existe una reiteración del mismo error formal, sino dos errores formales distintos que no se apreciaron conjuntamente sino de forma sucesiva". Asimismo, considera el TEAR de Madrid que conforme al art. 42.1 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados , aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio) ["RITPAJD"], debe liquidarse el impuesto conforme al ITPAJD y no por ISD, sin que pueda pronunciarse dicho órgano administrativo sobre la cuestión referida a la ilegalidad por exceso reglamentario del citado precepto invocada por la recurrente. Tal resolución del TEAR de Madrid fue recurrida ante el TSJ de Madrid, siendo la sentencia dictada la que ahora se impugna en casación.

Tercero.

1. La Sala de instancia, en el fundamento jurídico cuarto de la resolución recurrida, indica que en el caso de autos no es aplicable la doctrina del "doble tiro" invocada, pues "[e]l primer expediente se declara la nulidad por realizar comprobación de valor en procedimiento de verificación de datos" y, por otra parte, en "[e]l anterior pronunciamiento, que conforme a reiterado criterio de la Sección no compartimos, (ST 12 de Abril de 2018, ST 21 de Marzo de 2018), no se reitera sin embargo, ni de forma idéntica, ni similar en la segunda ocasión en la que se aprecia vicio de falta de motivación".

2. En el mismo fundamento jurídico, en lo que respecta a la falta de audiencia invocada por la recurrente, indica: "tampoco entendemos que sea vicio determinante de nulidad por no haber producido indefensión. En efecto, la omisión de dicho trámite de audiencia, aun considerándola necesario, no ha producido en el concreto caso de autos una situación de indefensión material del interesado determinante de la anulabilidad de la liquidación impugnada (art. 63.2 LRJyPAC), porque el obligado tributario pudo plantear -y así lo hizo- en reposición y en vía económico administrativa las objeciones que tuvo por conveniente que fueron rechazadas en la primera y estimadas, alguna de ellas, en la segunda, insistiendo en tales alegaciones en su escrito de contestación a la demanda para que sean respondidas por la Sala, debiendo descartarse por esta razón que se haya producido una situación de indefensión material que, además, puedes ser subsanada en esta vía jurisdiccional".

3. Y posteriormente entra la Sala de instancia en la cuestión de fondo (FJ quinto) referida a la forma de tributar de la consolidación de dominio producida, indicando al respecto -después de reproducir el artículo 42.2 del RITPAJD- que "[l]a aplicación del precepto nos parece clara [... pues s]e consolida el dominio desmembrado a título oneroso [...]y] se gira [el tributo] por el mismo título y concepto por el que se adquirió la nuda propiedad", siendo así que "[e]n efecto, [y dado que] la recurrente y su madre, adquirieron el dominio desmembrado de un inmueble por título oneroso, la consolidación del dominio en el nudo propietario no se produce por causa de herencia, sino por razón de la adquisición realizada a título oneroso previamente, consolidación que habría de producirse en el nudo propietario aunque no tuviera parentesco alguno con el usufructuario, ni mención testamentaria [sic], porque insistimos, la consolidación no se realiza por título gratuito, sino por título oneroso sometido a la condición suspensiva de fallecimiento del nudo propietario".

Cuarto.

1. Resulta aplicable al supuesto de autos el artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común ["LRJAPAC"], a cuyo tenor:

"Las Administraciones públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

Igualmente, deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima".

2. El artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público ["Ley 40/2015"], el cual recoge textualmente:

"Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

Deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios:

[...] e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional".

3. El artículo 9.3 de la CE , que literalmente expresa:

"La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos".

4. El artículo 8 de la LGT en virtud del cual "[s]e regularán en todo caso por ley [...]a delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario".

5. El artículo 68 de la LGT , a cuyo tenor:

"1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

[...] 6. Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, salvo lo establecido en el apartado siguiente".

6. El artículo 3.1.a) de la LISD, el cual determina que "[c]onstituye el hecho imponible [del ISD]: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio".

7. El artículo 26 de la LISD, en cuya virtud:

"Serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes a la tributación del derecho de usufructo, tanto a la constitución como a la extinción, de las sustituciones, reservas, fideicomisos e instituciones sucesorias forales:

[...] c) En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio".

8. Y, finalmente, el artículo 42.2 del RITPAJD, a tenor del cual:

"En la consolidación del dominio desmembrado por título oneroso, siempre que la consolidación se produjera por cumplimiento del plazo previsto o por muerte del usufructuario, se exigirá al nudo propietario, por los mismos conceptos y título por los que adquirió, en su día, la nuda propiedad, la liquidación correspondiente a la extinción del usufructo sobre el tanto por ciento por el que no se haya liquidado el impuesto al adquirirse la nuda propiedad, cuyo porcentaje se aplicará sobre el valor que tuvieran los bienes en el momento de la consolidación del dominio y por el tipo de gravamen que estuviese vigente en este momento".

Quinto.

1. La Sección Segunda de esta Sala Tercera, en sentencia de 2 de mayo de 2011 (rec. cas. 466/2011; ECLI: ES:TS:2011:2761 ; FJ tercero) [vid. en un sentido similar el FJ tercero de las sentencias de misma fecha: rec. cas. 4723/2009; ECLI ES:TS:2011:2740; y rec. cas. 6393/2009; ECLI:ES:TS:2011:2743] ha declarado, con valor de doctrina:

" [...] no hay precepto legal o reglamentario, principio jurídico ni doctrina jurisprudencial alguna que impida automáticamente y con carácter general a la Administración ejercer las potestad que le ha atribuido el legislador una vez que, inicialmente actuada, su resultado es anulado por ser disconforme a derecho; ni el principio constitucional de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución Española , ni el deber de eficacia en su actuar que le exige el artículo 103.1 de la Carta Magna , pueden ser entendidos en esos términos.

Tampoco se puede aseverar categóricamente que, si la Administración tributaria yerra más de una vez en la realización de sus actuaciones de liquidación, pierde automáticamente la posibilidad de enmendar su error. La respuesta habrá de suministrarse a la luz de las circunstancias concurrentes en cada caso, ya que la anulación de un acto administrativo no conlleva automáticamente el decaimiento y la extinción de la potestad administrativa plasmada en el mismo, de modo que la Administración tributaria no pudiera volver a actuar, aun cuando tal potestad no haya prescrito; aun más, no le es exigible otro comportamiento en defensa del interés público y de los derechos de la Hacienda.

Lo único jurídicamente intolerable es la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la reincidencia en idéntico yerro una y otra vez. Una tesitura así atentaría contra su deber constitucional de eficacia, desconociendo de paso el principio constitucional de seguridad jurídica e incurriendo en un indudable abuso de derecho. En ese escenario debe situarse nuestra jurisprudencia sobre las comprobaciones de valores.

[...] En definitiva, si no existe una actitud contumaz de la Administración tributaria, si no se obstina en el mismo error, si no reincide en idéntico defecto una y otra vez, ninguna tacha cabe oponer a que, anulado el acto viciado, la Administración retrotraiga las actuaciones para volver a liquidar. Esto es lo que sucede en el presente caso, en el que nada tiene que ver la causa de la primera anulación y la vuelta atrás en las actuaciones inspectoras (comprobar las fechas de adquisición de las acciones transmitidas para calcular el incremento de patrimonio) con el defecto que motivó la segunda (la falta de incoación de la correspondiente acta de inspección y

la necesidad de poner de manifiesto para alegaciones la propuesta de liquidación antes de la emisión de la segunda liquidación)".

2. Del mismo modo, la Sección Segunda de esta Sala Tercera de (sentencia de 29 de septiembre de 2014; rec. cas. para unificación de la doctrina 1014/2013; ECLI: ES:TS:2014:3816 ; FJ cuarto) ha explicitado:

"No compartimos las posiciones que, de una u otra forma, conducen a interpretar que la Administración está obligada a acertar siempre, de modo que si se equivoca (por mínimo que sea el yerro) pierde la posibilidad de liquidar el tributo, aun cuando su potestad siga viva, porque carecen de sustento normativo que las avale, tanto ordinario como constitucional. Aún más, se opone al principio de eficacia administrativa (artículo 103.1 de la Constitución española) y al logro de un sistema tributario justo en el que cada cual ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (artículo 31.1 de la Constitución), que abogan por una solución distinta, siempre, claro está, que la seguridad jurídica que de salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas. Desde luego, dicho principio constitucional no conlleva, como pretende Alcoholera Catalana, S.A., la prohibición de que, ejercitada una potestad administrativa y anulado el acto a través del que se manifiesta, dicha potestad no pueda ejercitarse ya. No se trata de que la Administración corrija sus actos viciados de defectos materiales hasta "acertar", sino de que, depurado el ordenamiento jurídico mediante la expulsión del acto viciado, la Administración, en aras del interés general, al que ha de servir, proceda a ejercerla potestad que el legislador le ha atribuido si se dan las condiciones que el propio ordenamiento jurídico prevé para ello, con plenas garantías de defensa del contribuyente. Por ello, tampoco cabe hablar de "privilegio exorbitante" de la Hacienda, pues no se le otorga una ventaja injustificada, sino una habilitación para hacer cumplir el mandato que el constituyente incorporó en los artículos 31.1 y 103.1 de la Constitución .

[...] No obstante, y con independencia de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, la facultad de la Administración de liquidar de nuevo no es absoluta, pues este Tribunal Supremo viene negando todo efecto a la liquidación que incurre de nuevo en el mismo error. 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 [...]. 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 ".

3. Asimismo -y por citar una resolución más referida a la misma cuestión-, la Sección Segunda de esta Sala Tercera (sentencia de 12 de noviembre de 2015, rec. cas. 149/2014; ECLI:ES:TS:2015:4972 ; FJ cuarto) se ha expresado en los siguientes términos:

"En aplicación de la doctrina expuesta no puede, ciertamente, sostenerse la posibilidad de que la Administración pueda reproducir una valoración después de haber sido anulada dos veces ya por causa a ella solo imputable. Tanto en los casos en que esa anulación se haya acordado en la vía económico-administrativa como en la vía jurisdiccional, la retroacción de actuaciones que pueda haberse pronunciado por el órgano revisor correspondiente no puede reiterarse poco menos que hasta que la Administración acierte o actúe correctamente.

La reincidencia en el error de la Administración tributaria atenta contra su deber constitucional de eficacia, desconociendo de paso el principio constitucional de seguridad jurídica e incurriendo en un indudable abuso de derecho. En el caso que nos ocupa, como dice la sentencia recurrida, 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. Por ello, se está ante un supuesto en el que concurre identidad de razón con los analizados por la jurisprudencia (SSTS 26 de enero de 2002 y 25 de noviembre de 2009) 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 la Administración, 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 pueda sostenerse la posibilidad de que la Administración realice una nueva, tercera, valoración, tras haberse anulado las dos anteriores.

De concederle a la Administración una tercera oportunidad para determinar la base imponible, constatado que no acertó en las dos ocasiones anteriores, se estaría conculcando el principio constitucional de seguridad jurídica".

De la interpretación de la jurisprudencia de esta Sala en relación con la facultad de reiterar una sola vez la liquidación de los actos anulados, siempre que no se reincida contumazmente en el mismo defecto legal, parece deducirse a contrario que la Administración tributaria goza de una suerte de derecho subjetivo a liquidar una y otra vez la misma deuda, ilimitadamente, pese al ámbito objetivo acotado por las resoluciones anulatorias y su cosa juzgada, administrativa o judicial, con tal de no incurrir de nuevo en la misma infracción jurídica, sino en otra diferente, siempre a salvo la prescripción.

Pues bien, en este asunto se plantea un problema procesal del que conviene dejar constancia, pues la circunstancia de que la liquidación tributaria combatida estuviera o no prescrita -lo que a su vez es cuestión dependiente a su vez de la calificación como nula de pleno derecho o simplemente anulable de la selección errónea del procedimiento de verificación de datos- no es materia necesitada de esclarecimiento jurisprudencial, pues ya nos hemos pronunciado, en la sentencia nº 1128/2018, de 2 de julio, pronunciada en el recurso RCA 696/2017 , en sentido favorable a considerar que esa equivocada elección del procedimiento lleva consigo la nulidad de pleno derecho.

Pero si partimos de la aceptación de nuestra propia doctrina, la liquidación debería ser declarada nula de pleno derecho por esa sola circunstancia -con su consecuencia en orden a la prescripción del derecho a determinar la deuda mediante liquidación, lo que impediría el examen de la cuestión, dependiente de ésta y sí precisada de interpretación doctrinal que complemento o matice la relativa al ámbito, extensión y efectos de la denominada teoría del doble tiro en caso de que la infracción no sea homogénea o idéntica a la determinante de la primera anulación.

Sexto.

1. Conforme a lo indicado anteriormente y de acuerdo con las circunstancias que concurren en el caso examinado, este recurso de casación presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en que deben ser examinadas las siguientes interrogantes:

1º) Determinar -sin perjuicio de la posible prescripción que pudiera concurrir en el asunto debatido- en supuestos en que la Administración tributaria haya dictado una segunda liquidación tributaria respecto de un mismo tributo por haber sido anulada la primera liquidación, si es posible dictar una tercera liquidación tributaria en relación con el citado tributo cuando se invoque por el contribuyente en la segunda y sucesivas liquidaciones un motivo de nulidad o anulabilidad diferente al anteriormente dirimido y que ocasionó la anulación de una liquidación previa, en tanto no incurra la Administración en idéntico yerro; o si, por el contrario, tal conducta podría ser contraria a los principios de buena fe y seguridad jurídica a los que se encuentra obligada la Administración conforme a normativa legal y constitucional, así como el de buena administración, que impediría repetir una y otra vez la posibilidad de liquidar deudas anuladas en procedimientos revisorios.

2º) En caso de que se conteste negativamente a la pregunta anterior, si debe tributar por ITP o por ISD la consolidación que lleva a cabo un causahabiente (que hasta tal instante era nudo propietario) por fallecimiento del causante de una herencia (hasta entonces usufructuario), todo ello en relación con un determinado bien, cuando tuvo carácter oneroso y no lucrativo la adquisición en su momento de la nuda propiedad y del usufructo de dicho bien cuyo dominio se consolida a la muerte del causante de la citada herencia.

2.1. En relación con la primera cuestión existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la doctrina de la Sala de instancia fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido [artículo 88.2 a) de la LJCA]. Como señalamos en nuestro auto de 3 de mayo de 2017 (rec. cas. 189/2017, ES:TS:2017:4185 A), con cita de otras resoluciones previas, al invocar como contradictoria la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo la regla general es que "si la jurisprudencia esta? formada, el interés casacional objetivo del recurso preparado existiría únicamente si fuera necesario matizarla, precisarla o concretarla para realidades jurídicas diferentes a las ya contempladas en esa jurisprudencia [vid . Autos de 15 de marzo de 2017 (RRCA 91/2017; ES:TS:2017:2061A, RJ Tercero. 1.2.1, y 93/2017; ES:TS:2017:2189A, RJ Tercero.2.5)]". Consecuentemente, dado que la sentencia recurrida podría contradecir la jurisprudencia de esta Sala reflejada en el razonamiento quinto, por las particularidades que presenta el caso (diferentes liquidaciones tributarias del mismo tributo que fueron anuladas por causas distintas) y por la proyección que pueden tener estos supuestos en una gran pluralidad de casos -extensibles más allá del propio ISD-, se considera conveniente un nuevo pronunciamiento de este Tribunal por si fuera necesario matizar, precisar, concretar o, en su caso, rectificar, la jurisprudencia existente.

2.2. En relación con la segunda cuestión existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, dependiente de la respuesta a la primera de las formuladas, por concurrir también el motivo del artículo 88.2.a) de la LJCA , dado que dos Tribunales Superiores de Justicia (el de Madrid y el de Castilla-La Mancha) han decidido ante cuestiones idénticas de forma distinta (entendiendo, en un caso, que la consolidación de dominio tributa por el ITPAJD y, en otro caso, que tributa por ISD). Es necesario, en consecuencia, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca definitivamente la cuestión en aras de la seguridad jurídica. Ello es relevante, además, porque dependiendo de que se estime que la referida consolidación de dominio tributa por uno u otro impuesto, el punto de conexión previsto por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE del 1 de octubre) debe necesariamente variar, afectando a la competencia, con lo que el interés de una decisión de esta Sala tiene una proyección que claramente excede del interés de las partes en el asunto dirimido en la instancia.

2.3. La apreciación de interés casacional objetivo conforme a lo que antecede conlleva, consecuentemente y por las razones expresadas, en cuanto que contradigan lo anteriormente justificado, el rechazo de los motivos de oposición alegados por la Comunidad de Madrid al tiempo de personarse en el presente recurso de casación.

2.4. Habiéndose apreciado interés casacional conforme a lo ya indicado, no es preciso examinar, conforme a lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA y en relación con el artículo 90.4 de la LJCA , si concurren los restantes motivos alegados por la recurrente, y ello sin perjuicio de lo que puedan alegar las partes en los escritos de interposición y oposición.

Séptimo.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA , en relación con el artículo 90.4 de la LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto serán, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, las cuestiones descritas en el punto 1 del razonamiento jurídico anterior.

2. Se identifican como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: (i) el artículo 3.1 de la LRJAPAC; (ii) el artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015 ; (iii) el artículo 9.3 de la CE ; (iv) los artículos 8 y 68 de la LGT ; (v) los artículos 3 y 26.c) de la LISD; y (vi) el artículo 42.2 del RITPAJD.

Octavo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Noveno.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA , remitiéndolas a la Sección segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/8095/2018, preparado por Dª Emma , en representación de la Sra. Bárbara contra la sentencia dictada el 25 de julio de 2018 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 786/2016 .

2º) Precisar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

1º) Determinar -sin perjuicio de la posible prescripción que pudiera concurrir en el asunto debatido- en supuestos en que la Administración tributaria haya dictado una segunda liquidación tributaria respecto de un mismo tributo por haber sido anulada la primera liquidación, si es posible dictar una tercera liquidación tributaria en relación con el citado tributo cuando se invoque por el contribuyente en la segunda y sucesivas liquidaciones un motivo de nulidad o anulabilidad diferente al anteriormente dirimido y que ocasionó la anulación de una liquidación previa, en tanto no incurra la Administración en idéntico yerro; o si, por el contrario, tal conducta podría ser contraria a los principios de buena fe y seguridad jurídica a los que se encuentra obligada la Administración conforme a normativa legal y constitucional, así como el de buena administración, que impediría repetir una y otra vez la posibilidad de liquidar deudas anuladas en procedimientos revisorios.

2º) En caso de que se conteste negativamente a la pregunta anterior, si debe tributar por ITP o por ISD la consolidación que lleva a cabo un causahabiente (que hasta tal instante era nudo propietario) por fallecimiento del causante de una herencia (hasta entonces usufructuario), todo ello en relación con un determinado bien, cuando tuvo carácter oneroso y no lucrativo la adquisición en su momento de la nuda propiedad y del usufructo de dicho bien cuyo dominio se consolida a la muerte del causante de la citada herencia.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: (i) el artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común ; (ii) el artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público ; (iii) el artículo 9.3 de la Constitución Española ; (iv) los artículos 8 y 68 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ; (v) los artículos 3 y 26.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ; y (vi) el artículo 42.2 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados , aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

Luis María Díez Picazo Giménez Rafael Fernandez Valverde
Maria del Pilar Teso Gamella Wenceslao Francisco Olea Godoy
Francisco Jose Navarro Sanchis Fernando Roman Garcia

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.