



Roj: **STS 802/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:802**

Id Cendoj: **28079130022019100063**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **25/02/2019**

Nº de Recurso: **1443/2017**

Nº de Resolución: **234/2019**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 15576/2016,**
ATS 5777/2017,
STS 802/2019

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 234/2019

Fecha de sentencia: 25/02/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1443/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/02/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

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

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

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: 1443/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 234/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 25 de febrero de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación que con el número 1443/2017 ante la misma pende de resolución, interpuesto por doña Luisa , representada por la procuradora doña Lourdes Trella López, contra la sentencia 1984/2016, de 17 de octubre de 2016, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Málaga del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (en el recurso contencioso-administrativo núm. 468/2015).

Siendo partes recurridas la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado; y la Junta de Andalucía.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

" **FALLAMOS:**

PRIMERO.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo promovido contra la resolución referida en los antecedentes de esta sentencia por ser conforme a Derecho.

SEGUNDO.- Condenar a la parte actora al pago de las costas causadas en el presente recurso".

SEGUNDO.- Notificada la anterior sentencia, por la representación procesal de Luisa se preparó recurso de casación, y la Sala de instancia lo tuvo por preparado y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

TERCERO.- Recibidas las actuaciones, el auto de 14 de junio de 2017 de la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo resolvió admitir el recurso de casación y determinar cuál era la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, lo que efectuó en los términos que se indican más adelante en el apartado de "*fundamentos de derecho*" de la actual sentencia.

CUARTO.- La representación de la parte recurrente presentó escrito de interposición de su recurso de casación en el que, tras ser invocados los motivos en que se apoyaba, se terminaba así:

" **SUPLICA A LA EXCMA SALA.-** Que (...) estime el referido recurso, case y anule la sentencia y sienta doctrina legal por la que, en virtud de los artículos 57.4 de la LGT y 160 del RD 1065/2007 , y en los márgenes procedimentales del artículo 134 de la LGT , no resulta ajustado a derecho regularizar elementos de la obligación tributaria, distintos de la mera comprobación del valor de los bienes declarados, en el seno de un procedimiento autónomo de comprobación de valores".

QUINTO.- El Abogado del Estado, en el trámite de oposición al recurso de casación que le fue conferido, ha pedido a la Sala

"que, teniendo (...) por formulada oposición al recurso (...) dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

SEXTO.- La representación procesal de la Junta de Andalucía no formalizó oposición al recurso de casación.

SÉPTIMO.- Se señaló para votación y fallo del presente recurso la audiencia de 12 de febrero de 2019.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Hechos y actos administrativos litigiosos; proceso de instancia; e indicación de quien es aquí la parte recurrente en la actual casación.*

A partir de la documentación obrante en las actuaciones y, muy especialmente, de la escritura pública de 21 de mayo de 2009 a la que luego se hace referencia y figura en el expediente administrativo, debe señalarse lo siguiente:

1.- Por escritura pública de 5 de mayo de 2009 doña Luisa y sus hermanos fueron declarados herederos abintestato de sus padres, que habían fallecido el 5 de abril de 1993 y el 3 de enero de 1997.

2.- Uno de los hermanos, don Valentín, había fallecido el 27 de enero de 2009, y su última voluntad en la fecha de ese fallecimiento era el testamento notarial otorgado el 13 de febrero de 2004. En este testamento instituía únicos y universales herederos suyos, por partes iguales, a varios hermanos, entre los que era incluida doña Luisa; y también disponía, sin perjuicio de lo anterior, lo siguiente

"Prelega a su hermana doña Luisa el piso sito en la CALLE000, número NUM000, NUM001 - NUM002, de la ciudad de Málaga, estableciendo sustitución vulgar a favor de sus descendientes".

3.- El 21 de mayo de 2009 doña Luisa y sus hermanos no fallecidos otorgaron ante el notario de Campillos una escritura de renuncia, aceptación y adjudicación de herencia y entrega de legados, en la que se hacía referencia a lo siguiente:

Las actas de declaración de herederos abintestato de los padres, y que en ellas fueron declarados como tales, por partes iguales, los siete hijos de los causantes, entre ellos doña Luisa, sin perjuicio de la cuota legal usufructuaria a favor del respectivo cónyuge.

Que el único bien de la herencia de cada uno de los padres era la propiedad ganancial de un inmueble situado en la CALLE000 núm NUM000, NUM001 NUM002, de Málaga.

La renuncia simple y pura de la herencia de los padres por parte de todos sus hijos, con la excepción de don Valentín, por haber fallecido con anterioridad a esta escritura de 21 de mayo de 2009 (el 27 de enero de 2009).

La entrega a doña Luisa, por parte de los herederos del hermano fallecido don Valentín, de los prelegados ordenados a su favor, que la legataria aceptó y adquirió, entre ellos, el piso de la CALLE000, número NUM000, NUM001 NUM002, de Málaga.

4.- Doña Luisa presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones referida a la adquisición del piso de la CALLE000, número NUM000, NUM001 NUM002, de Málaga.

5.- La Administración tributaria inició un expediente de comprobación de valores, en el que sustituyó la base imponible declarada por la interesada de por la superior de 358.151,48 €.

En dicho expediente se otorgó trámite de alegaciones respecto de la inicial propuesta de liquidación y, tras no presentar ninguna de ellas el obligado tributario, el 30 de mayo de 2012 la Administración tributaria practicó su liquidación con una suma pendiente de ingresar de 51.108,08 € (diferencia entre la nueva cuota de 108.405,94 € y el importe de 63.475,38 € ingresado en la autoliquidación).

6.- Doña Luisa planteó recurso de reposición frente a dicha liquidación, con el argumento principal de que la renuncia por sus hermanos a la porción que les correspondía en el piso integrante de la herencia de sus padres había acrecido a ella y no a su hermano y que dicha herencia estaba prescrita.

También combatió las valoraciones y se reservó el derecho a practicar la tasación pericial.

7.- El recurso de reposición fue desestimado por resolución de 11 de octubre de 2012 y, combatida esta última en la vía económico administrativa, la reclamación fue desestimada por resolución de 26 de febrero de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía, Sala de Málaga.

8.- El proceso de instancia fue iniciado mediante recurso contencioso-administrativo dirigido contra esa resolución del TEAR que acaba de mencionarse, y fue desestimado por la sentencia de este orden jurisdiccional de la Sala de Málaga que se combate en esta casación.

9.- El actual recurso de casación lo ha interpuesto también doña Luisa.

SEGUNDO.- *Los razonamientos se la sentencia recurrida para justificar su fallo desestimatorio.*

Se expresa así:

1.- Relata los hechos a los que antes se ha hecho referencia y efectúa esta valoración sobre la cuestión de fondo (en el fundamento de derecho -FJ- primero):

"[...] D. Valentín legó un inmueble que en el momento de otorgar su testamento aún no era de su propiedad, posibilidad admitida por el art. 861 del Código Civil, pero que se consolidaba por la renuncia de la herencia antes expuesta y que hacía que D. Valentín hubiera adquirido, en el supuesto de su supervivencia, la totalidad



del piso y no una parte alícuota sobre el mismo, razón por la que, en virtud de lo dispuesto en el art. 864 del mismo cuerpo legal, a contrario sensu, lo que se transmite por el legado que acepta la actora es la totalidad del inmueble, constituyendo esa totalidad el hecho imponible del impuesto y debiéndose determinar de esa forma la correspondiente liquidación, como ha hecho la Administración tributaria y como procede confirmar".

2.- Analiza el aspecto procedimental y razona sobre él así:

"[...] - No será óbice para esa confirmación el que la liquidación impugnada fuera fruto de un expediente de comprobación de valores pues, según el art. 160 del RD. 1065/0, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, pues, por ese procedimiento, la Administración tributaria puede proceder al examen de los datos en poder de la Administración, de los consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto, así como requerir al obligado tributario o a terceros la información necesaria para efectuar la valoración.

Es decir, que la atribución administrativa no es, sólo, la comprobación de los valores autoliquidados, sino la corrección material de lo declarado, objeto distinto al que constituye al objeto del de verificación de datos previsto en el art. 131 de la Ley 58/03, General Tributaria, que puede tener lugar cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos., cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria, cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma y cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

Como se dice en la sentencia del Tribunal Superior de la Comunidad de Valencia de fecha 9 de mayo de 2016, el alcance y objeto del procedimiento de verificación de datos como procedimiento de gestión tributaria, es el previsto en la norma y se circunscribe a un mero control de carácter formal de una declaración tributaria o autoliquidación presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración".

3.- Rechaza también los reproches de falta de motivación e indefensión en estos términos:

"[...] - Confirmada, pues, la corrección procedimental empleada por la Administración, hay que descartar la anulación pretendida por la falta de motivación y subsiguiente indefensión de la parte actora pues, en cuanto a la primera, los motivos de la liquidación tributaria y, por ende, de la resolución del TEARA, se circunscribe a la determinación de unos hechos (existencia de un legado y de una renuncia hereditaria) y de la aplicación de unos preceptos de carácter material que han de bastar la fundamentación de la actuación de la administración, actuación que se ha tramitado con audiencia de la persona interesada que, por otra parte, ha dispuesto de cuantas instancias le han asistido, por lo que no es estimable la alegación de indefensión que se aduce.

Esta Sala ha expresado en reiteradas sentencias que la motivación, en cuanto discurso justificativo de la decisión de la Administración, responde a la necesidad de que se exterioricen las razones por las cuales se llega a emitir un determinado juicio o decisión, siendo su finalidad la de evitar la arbitrariedad administrativa. En este sentido la motivación conecta el acto con la legalidad, estableciendo un enlace entre el acto y el ordenamiento, haciendo ver que toda decisión administrativa es una especificación o particularización de la norma.

Como se ha hecho en el presente caso, quedando de manifiesto la racionalidad de la actividad administrativa, facilitando su fiscalización y evitando situaciones de indefensión que surgirían si el administrado no conociera los motivos o causas del ejercicio de sus potestades por los poderes públicos".

TERCERO.- *La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia según el auto de admisión del recurso de casación.*

La determina así la parte dispositiva del auto:

" 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: La interpretación del artículo 57.4 LGT/2003 y, en relación con el anterior, los artículos 160.1 y 160.4 RGAPGIT/2007, y todos ellos en los márgenes procedimentales descritos por el artículo 134 LGT/2003, sentando doctrina legal respecto de si, en virtud de los citados preceptos, resulta o no ajustado a derecho regularizar elementos de la obligación tributaria, distintos de la mera comprobación del valor de los bienes declarados, en el seno de un procedimiento autónomo de comprobación de valores".

CUARTO.- El recurso de casación doña Luisa .



I.- Invoca en su apoyo la infracción del artículo 57.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT 2003), en consonancia con los artículos 160.1 y 160.4 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio [RtoGral/GI-Trib. 2007].

La idea principal que se desarrolla para justificar ese reproche es que el procedimiento de comprobación de valores se excedió de lo que es legalmente su objeto; porque no se limitó sólo a comprobar el valor del inmueble declarado y se excedió a la regularización de otros elementos de la obligación tributaria que eran ajenos a esa valoración.

Una regularización que consistió en incluir parte de los legados del contribuyente que éste no había incluido en su autodeclaración.

Luego se invoca especialmente lo establecido en el artículo 160.4 del RtoGral/GI-Trib. 2007, del que se transcriben, entre otros, estos apartados:

"Artículo 160. Procedimiento para la comprobación de valores.

1. En este procedimiento la Administración tributaria podrá proceder al examen de los datos en poder de la Administración, de los consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto, así como requerir al obligado tributario o a terceros la información necesaria para efectuar la valoración.

Asimismo, la Administración podrá efectuar el examen físico y documental de los bienes y derechos objeto de valoración. A estos efectos, los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el artículo 172 de este reglamento.

[...].

4. La valoración administrativa servirá de base a la liquidación provisional que se practique, sin perjuicio de que se pueda iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección respecto de otros elementos de la obligación tributaria".

Se aduce que, con base en el apartado 4 de este precepto reglamentario, para la regularización de elementos distintos de la valoración de los bienes declarados deberá iniciarse un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección; y esto, a "sensu contrario", implica que, de no iniciarse un procedimiento de los citados, no podrán comprobarse elementos de la obligación distintos a la mera comprobación de valor.

Y se añade que a lo anterior no es obstáculo el examen que permite el apartado 1 de ese artículo 160, pues la información obtenida podrá ser analizada sólo y exclusivamente a efectos de la valoración, pero no a efectos de la corrección material de lo declarado.

II.- Se pretende que sobre todos esos preceptos a los que es referida la infracción denunciada, este Tribunal Supremo siente doctrina respecto si, en virtud de los citados preceptos, resulta o no ajustado a derecho regularizar elementos de la obligación tributaria, distinta de la mera comprobación del valor de los bienes declarados, en el seno de un procedimiento autónomo de comprobación de valores.

QUINTO.- Análisis del recurso de casación.

En el procedimiento de comprobación de valores tramitado en relación con una liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la Administración tributaria no puede incluir derechos distintos a los que figuren en el documento notarial de aceptación y adjudicación de herencia y entrega de legados que el contribuyente haya acompañado a su declaración.

Pero sí puede determinar, con base en ese título notarial, cual es el concreto objeto de cada uno de los derechos que mediante dicho título se adjudican a cada heredero o legatario; como también cuales son las características cualitativas o cuantitativas que, resultantes de dicho título, sean necesarias para la valoración del bien de que se trate.

Debiéndose señalar a este respecto, como acertadamente recuerda la sentencia recurrida, que el artículo 160 del RtoGral/GI-Trib. 2007 incluye el elenco de elementos y operaciones que pueden ser ponderados o realizados para efectuar la comprobación de valores: datos en poder de la Administración, datos consignados en las declaraciones tributarias, justificantes presentados, requerimientos de información al obligado tributario o a terceros y el examen físico y documental de los bienes y derechos objeto de valoración.



A lo que antecede debe añadirse que en el actual caso litigioso el título formal que la contribuyente presentó junto a su autoliquidación fue la escritura pública de 21 de mayo de 2009, y la adquisición en favor de la recurrente sujeta a gravamen que resulta de dicho título notarial está referida a la totalidad del inmueble de la CALLE000 de Málaga.

Por lo cual, no puede compartirse la idea principal, en la que pretende sustentarse el recurso de casación, de que el procedimiento de comprobación de valores se excedió del objeto que legalmente tiene asignado; pues lo que la Administración llevó a cabo, como resulta de todo lo expuesto, fue tan sólo una determinación de las concretas características de los bienes a los que iba referida la adquisición mortis causa sujeta a tributación, y tomando como base para ello el documento notarial que formalizaba dicha adquisición.

SEXTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso y costas procesales.

Lo antes razonado impone la desestimación del recurso de casación; y en virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el quinto fundamento de derecho de esta sentencia.

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación número 1443/2017 interpuesto por doña Luisa contra la sentencia 1984/2016, de 17 de octubre de 2016, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Málaga del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (en el recurso contencioso-administrativo núm. 468/2015).

Tercero. No hacer pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Nicolas Maurandi Guillen, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.