



Roj: **STS 1087/2019 - ECLI:ES:TS:2019:1087**

Id Cendoj: **28079130022019100097**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **01/04/2019**

Nº de Recurso: **5613/2017**

Nº de Resolución: **442/2019**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **JESUS CUDERO BLAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AS 2415/2017,**
STS 1087/2019

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 442/2019

Fecha de sentencia: 01/04/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **5613/2017**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/03/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Procedencia: T.S.J.ASTURIAS CON/AD SEC.3

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

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: **5613/2017**

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 442/2019

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 1 de abril de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **5613/2017**, interpuesto por la Letrada del Servicio Jurídico del **PRINCIPADO DE ASTURIAS** contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de fecha 17 de julio de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 639/2016, sobre liquidación por impuesto sobre sucesiones; ha sido parte recurrida D. Candido, representado por la procuradora de los tribunales doña Isabel García Bernardo Pendas y ha comparecido, aunque no ha formulado oposición, el abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, de 17 de julio de 2017, que estimó el recurso contencioso-administrativo deducido por don Candido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias de fecha 20 de mayo de 2016, que desestimó la reclamación formulada contra acuerdo de liquidación definitiva por el impuesto sobre sucesiones en relación con la herencia de don Conrado y contra acuerdo sancionador por infracción tributaria grave.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

a) Don Conrado, fallecido el 2 de febrero de 2011, en estado de casado con doña Gloria y con seis hijos, había otorgado testamento en el que legaba a su cónyuge el usufructo universal vitalicio e instituía herederos a sus seis hijos por partes iguales.

b) Con fecha 26 de julio de 2011 se presentó por los herederos, ante la Oficina Gestora de Gijón, declaración de bienes correspondiente a la citada herencia (por un total de 704.970,51 euros, declarando 21.106,33 euros como ajuar y 1.424,16 euros como gastos de sepelio) y autoliquidaciones del impuesto sobre sucesiones sin ingresar cuota alguna por acogerse los herederos a la bonificación del 100 por 100 de la cuota prevista en el artículo 8 de la Ley del Principado de Asturias 6/2008. En la indicada declaración de bienes se señalaba que formaban parte del caudal relicto los cinco inmuebles siguientes:

- El 50% de una vivienda de la CALLE000 de Gijón cuyo valor asciende a 324.191,32 euros.
- El 50% de un local en esa calle con un valor de 14.868,31 euros.
- El 50% de un trozo de terreno en el barrio de Cimadevilla-Cabueñes cuyo valor es de 551.938,55 euros.
- El 100% de una vivienda en la calle Tarragona de Madrid con un valor de 136.062,85 euros.
- El 50% de un local en la calle Conde Toreno de Gijón con un valor de 89.216,69 euros.

c) Por acuerdo de 25 de mayo de 2012 (notificado el 30 de dicho mes y año) se inician actuaciones inspectoras en relación al citado impuesto y se requiere a los herederos que aporten determinada documentación.

d) El 20 de febrero de 2013 se presenta escrito ante la Inspección en el que se solicita rectificación de las autoliquidaciones presentadas en su momento por cuanto, según se señala en dicho escrito, se ha padecido un error en la valoración de los bienes inmuebles integrantes del caudal relicto, indicando que su valor correcto es el que ahora se consigna (coincidente con el catastral) y no el declarado anteriormente.

e) El procedimiento inspector concluye con el acuerdo de liquidación de 27 de febrero de 2014 en el que se modifica la base imponible del impuesto (al incluirse saldos en cuentas corrientes de titularidad de la viuda cuya mitad se imputa al causante, dos derechos de cobro en relación con un contrato de préstamo y una venta de acciones y determinadas retiradas de una cuenta bancaria). En dicho acuerdo se mantiene el valor de los



bienes inmuebles declarado inicialmente por los herederos, rechazando su rectificación por cuanto la misma no puede ser calificada como errónea, ni desde el punto de vista de los hechos, ni desde el punto de vista jurídico.

f) Incoado expediente sancionador por infracción tributaria grave, el mismo concluye mediante acuerdo de 8 de julio de 2014, en el que se impone al contribuyente la sanción de 12.202,94 euros.

g) Interpuestas reclamaciones económico-administrativas contra aquellos acuerdos (liquidación y sanción), el TEAR de Asturias las desestima mediante la resolución de 20 de mayo de 2016, en la que -por lo que hace a la rectificación del valor que se solicitó- se señala (i) que no es posible tal rectificación una vez iniciado el procedimiento de inspección y (ii) que no procede atender las alegaciones sobre el valor de los inmuebles pues los herederos asignaron a tales bienes -en su momento- un determinado valor que entendieron que era el que correspondía a los mismos.

h) Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la expresada resolución del TEAR de Asturias de 20 de mayo de 2016, la Sala de instancia dictó sentencia de 17 de julio de 2017, estimatoria de dicho recurso, razonando en los siguientes términos:

"SEGUNDO. La cuestión esencial a resolver por este Tribunal radica, a tenor de los hechos de la demanda, en determinar si la interesada puede en el curso de un procedimiento de inspección abierto rectificar el valor inicialmente otorgado a varios bienes inmuebles en el documento de autoliquidación, o si, como estima la resolución impugnada, ello no resulta factible al no poder entrar en juego lo dispuesto en el art. 120.3 de la LGT en relación con el art. 126 del RD 1065/2007, en los que la recurrente funda su pretensión anulatoria, tanto de la liquidación como del Acuerdo Sancionador, por desproporcionado y contrario a derecho.

TERCERO. El Sr. Letrado del Principado de Asturias contestó a la demanda oponiéndose a la misma porque no cabe solicitar la rectificación de autoliquidación cuando se está tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria correspondiente -tal y como aquí acontecía-; porque la rectificación estaba fuera del plazo de seis meses de presentación de la declaración; porque el escrito solo puede ser tenido en cuenta como Alegaciones y como tal ha sido valorado; y porque el valor declarado -que no comprobado- inicialmente debe considerarse como el Valor Real que prevalecerá sobre el comprobado si fuese inferior, sin que la normativa le impusiera a la recurrente la obligación de utilizar un concreto método de valoración.

Finalmente, defiende la legalidad del acuerdo sancionador por considerar que concurren todos los requisitos precisos para imponer la correspondiente sanción.

El Sr. Abogado del Estado también contestó a la demanda limitándose a efectuar una remisión a los argumentos de los acuerdos de la inspección y de la resolución del TEARA.

CUARTO. La controversia que se ha planteado en el caso examinado ha de resolverse a partir de la regulación que se contiene en el art. 120.3 de la LGT y el art. 1226 del RD 1065/2007 al que aquél remite.

Es así que en el primero de dichos preceptos se admite para el contribuyente la posibilidad de instar la rectificación de la autoliquidación cuando ésta se considere perjudicial para sus intereses sin especiales limitaciones, siendo en el segundo de aquellos en el que se impone el límite de no estarse tramitando un procedimiento de comprobación o investigación, tal y como en este caso acontecía; ahora bien, lo que asimismo dispone el precepto es que, en tal caso, el contribuyente tiene derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que estime oportunos, los cuales deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que tramite el procedimiento. Es decir, que si se establece este mandato imperativo ha de entenderse que ello viene a suponer la sustitución de la inicial autoliquidación por la resultante de aplicar aquellas alegaciones, puesto que de considerar la invariabilidad de aquélla inicial dicho precepto y mandato carecerían de sentido.

No se trata, pues, de elucubrar si se está ante un error de hecho o de derecho ni de si la valoración inicial respondía al valor real y al ser de mayor cuantía debía necesariamente de prevalecer sobre la rectificadora, ya que de ser así también supondría un contrasentido, máxime cuando la norma no limita cualitativa ni cuantitativamente las alegaciones que se pudieran realizar. Cosa distinta será la consecuencia que de tales alegaciones extraiga la Administración, que podrá ser o bien la estimación íntegra de las mismas o, subsidiariamente, la apertura de un trámite de comprobación de valores caso de disconformidad con el valor dado por el interesado a los inmuebles.

En conclusión, lo que ha hecho en este caso la inspección no ha sido tener en cuenta las alegaciones y documentos presentados antes de la liquidación definitiva, sino limitarse a rechazarlos con argumentos extraídos de normas de aplicación general o de doctrina relativa al error de hecho y de derecho, que no resultan de aplicación al caso en virtud de la regulación específica anteriormente referida.



QUINTO . Como consecuencia de lo anteriormente indicado procede estimar el presente recurso tanto en lo referente a la liquidación como al acuerdo sancionador al ser éste consecuencia de aquélla; sin que, dadas las dudas de derecho que la cuestión debatida pudiera, en principio, suscitar, proceda efectuar una expresa imposición de las costas procesales".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La letrada del servicio jurídico del Principado de Asturias presentó escrito fechado el 29 de septiembre de 2017, preparando recurso de casación contra la sentencia citada, por discrepar de su fallo y de la fundamentación jurídica en que se basa.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el artículo 120.3, párrafo primero, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , en relación con el artículo 126.2, párrafo segundo, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , 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 y señala que tales infracciones han sido relevantes y determinantes del sentido del fallo, porque la sentencia recurrida, al habilitar la posibilidad de rectificar una autoliquidación una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, vulnera lo dispuesto expresamente en los preceptos invocados.

3 . La Sala de instancia, mediante auto de 17 de octubre de 2017, tuvo por preparado el recurso de casación y la Sección Primera de esta Sala lo admitió por otro de 18 de enero de 2018, en el que señala que tiene interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia la siguiente cuestión:

"(i) Determinar, interpretando los artículos 120.3 LGT en relación con el artículo 126.2 RGAT, si un obligado tributario puede, una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, rectificar los valores que se tuvieron en cuenta a la hora de practicar la correspondiente autoliquidación tributaria presentada, incluso en aquellos supuestos en que la referida rectificación responda a un mero cambio de voluntad del declarante por causas ajenas a un error, sea este de hecho o de derecho.

(ii) Dilucidar, en segundo lugar, si la proscripción al obligado tributario de solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, establecida en una disposición de rango infralegal como es el RGAT, supone una vulneración del principio de reserva legal en materia tributaria y, consecuentemente, de los derechos del contribuyente".

TERCERO . Interposición del recurso de casación y oposición al mismo.

1. La Letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias, señala en su escrito de interposición, en primer lugar, que hay que partir del concepto de autoliquidación tributaria expresado en el artículo 120 de la Ley General Tributaria , del que se desprende que es un acto del obligado tributario que puede ser comprobado y, en su caso, modificado por la Administración.

Ello significa que la rectificación por el propio interesado de su autoliquidación requiere una intervención de la Administración a tenor del régimen normativamente establecido, que exige no solo la constatación de un perjuicio, sino la concurrencia de un error en la autoliquidación inicial, no un simple cambio de criterio del contribuyente por razones ajenas a dicho error.

Añade que la solicitud de rectificación no puede efectuarse -por imperativo del artículo 126.2, párrafo segundo, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , 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- cuando se está tramitando un procedimiento de comprobación e investigación, aunque sí es posible que, en el seno de dicho procedimiento, se tengan en cuenta por la Administración las alegaciones efectuadas por el contribuyente al solicitar la rectificación y, concretamente, si concurre o no el error que se dice padecido al efectuar dicha autoliquidación.

Lo que no se deduce de la normativa aplicable -y esa sería la infracción cometida por la sentencia de instancia- es que la petición de rectificación instada en el procedimiento de inspección suponga, indefectiblemente, la modificación de la autoliquidación en los términos propuestos por el solicitante o que esa misma petición solo permita a la Administración, subsidiariamente, iniciar un procedimiento de comprobación de valores, pues lo único que se sigue de los preceptos que resultan de aplicación es la obligación del órgano competente de "tener en cuenta las alegaciones formuladas" que es, cabalmente, lo que hizo la Inspección en el caso analizado al negar la existencia de error de hecho o de derecho que pudiera justificar la modificación del valor de los inmuebles consignado inicialmente por los herederos.



Se señala, además, que la doctrina que establece la Sala de Asturias se opone a la que recoge la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 2016 (recurso núm. 2175/2015) y, finalmente, que la previsión contenida en el precepto reglamentario más arriba citado no infringe en absoluto el principio de reserva de ley, pues resulta ser plenamente coherente con las funciones que la ley atribuye a la inspección tributaria.

2. La representación procesal del Sr. Candido , recurrente en la instancia, se ha opuesto al recurso de casación afirmando, en primer lugar, que acierta la sentencia de instancia cuando viene a afirmar que, solicitada la rectificación de la autoliquidación en el seno de un procedimiento inspector, aquella solicitud debe ser resuelta en sentido estimatorio o desestimatorio, sin que puede negarse el derecho a rectificar por la sola razón de haberlo pretendido en el seno de unas actuaciones de comprobación, pues la normativa aplicable exige -también en este caso- que se tengan en cuenta las alegaciones efectuadas.

En el caso analizado, la Administración debió -al acreditarse por el administrado la existencia de errores valorativos- iniciar un procedimiento de comprobación de valores, lo que eludió acudiendo al expediente puramente formal de rechazar la petición de rectificación por haberse solicitado de forma contraria a la ley, esto es, en unas actuaciones de inspección.

A su juicio la posibilidad de desestimar las alegaciones efectuadas por el contribuyente está condicionada a una adecuada motivación cuando -como es el caso- el interesado ha demostrado pericialmente la existencia del error padecido, motivación que no concurre en el caso analizado pues se limitan la Inspección y el TEAR a negar - indebidamente- la posibilidad de acudir a la comprobación de valores cuando el contribuyente ha utilizado en su declaración valores publicados por la propia Administración.

Finalmente, se niega la vulneración de la jurisprudencia contenida en la sentencia de esta Sala de 2 de junio de 2016 al no coincidir los supuestos de hecho y se defiende que una interpretación como la sostenida por el Principado de Asturias contraviene claramente los preceptos aplicables, pues éstos reconocen el derecho del contribuyente -incluso cuando solicita la rectificación de su autoliquidación en el seno de un procedimiento inspector- a obtener una resolución fundada en derecho, sin que la circunstancia de que no se permita que existan dos procedimientos abiertos al mismo tiempo (el rectificador y el inspector) pueda alterar aquel derecho toda vez que los artículos 120.3 de la Ley General Tributaria y 126.2 del Reglamento de procedimiento son perfectamente compatibles y armónicos en la medida en que conducen, ambos, a la necesaria motivación de la decisión que la Administración adopte sobre la rectificación solicitada.

CUARTO. Vista pública y deliberación.

Al haber considerado la Sala necesaria la celebración de vista pública dada la índole del asunto, mediante la oportuna providencia se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas y se señaló para aquel acto procesal la fecha del 12 de marzo de 2019, fecha en la que tuvo lugar el acto de la vista y se inició la deliberación con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos del litigio.

1. El objeto del presente recurso de casación está constituido por la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de fecha 17 de julio de 2017 , dictada en el procedimiento ordinario núm. 639/2016, sobre liquidación por impuesto sobre sucesiones, que, en lo esencial, acogió la pretensión del recurrente dirigida a obtener la anulación de una liquidación por impuesto sobre sucesiones por la sola razón de que la misma no atendió la petición del contribuyente encaminada a la rectificación de su autoliquidación.

2. Recordemos los hechos esenciales del litigio, así como las normas jurídicas que resultan de aplicación a los mismos:

a) En la autoliquidación del impuesto sobre sucesiones como consecuencia del fallecimiento de don Conrado , los herederos valoran cada uno de los bienes inmuebles que integran el caudal relicto en una determina suma, resultante de tener en cuenta -en relación con los bienes situados en Gijón- los Decretos 148/2009, de 29 de diciembre, y 148/2010, de 15 de diciembre, del Principado de Asturias, por los que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos, a efectos de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones. Y, en relación con el inmueble de Madrid, a tenor de una hoja que titulan "cálculo del valor mínimo de referencia" y que se une a la declaración presentada ante los órganos tributarios del Principado.

b) Iniciado un procedimiento de comprobación e inspección en relación con la autoliquidación del citado tributo, el contribuyente interesa la rectificación de aquella autoliquidación alegando, en síntesis, que han



reparado en la existencia de un error en la valoración de los inmuebles que efectuaron en su momento, corrigiéndola mediante la correcta determinación de ese valor, coincidente en todos los casos -en los cinco inmuebles- con el verdadero valor catastral de los bienes afectados.

c) Tanto en la liquidación dictada una vez concluido el procedimiento inspector, como en la resolución del TEAR desestimando su impugnación, se rechaza la procedencia de la rectificación por cuanto (i) ésta no puede solicitarse una vez iniciado un procedimiento de comprobación, (ii) no es tampoco atendible la petición en cuanto al fondo toda vez que no concurre el error aducido y (iii) no es obligado para la Administración iniciar un procedimiento de comprobación de valores cuando, como es el caso, el asignado voluntaria y libremente a los bienes por el contribuyente coincide con la fórmula aprobada por la propia Administración para estimar el valor real a efectos, entre otros, del impuesto sobre sucesiones.

d) La sentencia ahora recurrida en casación anula las decisiones administrativas mencionadas al considerar, sustancialmente, que la petición de rectificación inspección no ha sido tenida en cuenta por la Administración como un escrito de alegaciones, sino que se ha limitado a rechazarla "con argumentos extraídos de normas de aplicación general o de doctrina relativa al error de hecho y de derecho", siendo así que, una vez solicitada la rectificación, las alegaciones efectuadas deberán conducir al órgano inspector "o bien a la estimación íntegra de las mismas o, subsidiariamente, a la apertura de un trámite de comprobación de valores caso de disconformidad con el valor dado por el interesado a los inmuebles".

SEGUNDO. La cuestión interpretativa que suscita el auto de admisión del presente recurso de casación y la normativa aplicable al caso.

1. El auto de 18 de enero de 2018 -de admisión del presente recurso- señala en primer lugar que debe resolverse la siguiente cuestión jurídica, que resulta esencial para resolver el litigio: si un obligado tributario puede, una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, rectificar los valores que se tuvieron en cuenta a la hora de practicar la correspondiente autoliquidación tributaria presentada, incluso en aquellos supuestos en que la referida rectificación responda a un mero cambio de voluntad del declarante por causas ajenas a un error, sea este de hecho o de derecho.

Y añade que, teniendo en cuenta la disposición reglamentaria que impide interesar la rectificación en tales supuestos, si tal prohibición supone una vulneración del principio de reserva legal en materia tributaria y, consecuentemente, de los derechos del contribuyente.

2. Para responder a tales cuestiones, resulto forzoso tener en cuenta, en primer lugar, el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria, que permite al contribuyente que considere que una autoliquidación "ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos" instar "la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente".

Y, también, el artículo 126.2, párrafo segundo, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, 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, que señala literalmente -al regular el procedimiento de "rectificación de autoliquidaciones" al que se refería el precepto legal citado- lo siguiente:

"La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite".

3. A la hora de interpretar estos preceptos, las partes -y la propia sentencia recurrida- coinciden en un aspecto esencial: la solicitud de rectificación efectuada una vez iniciado un procedimiento inspector debe ser analizada por la Administración, que "deberá tener en cuenta" la petición antes de adoptar su decisión. Discrepan, sin embargo, del alcance de la obligación que pesa sobre la Administración de analizar esa petición.

Para la sentencia recurrida y para el contribuyente, el órgano competente debe aceptar la rectificación y -en relación con la nueva valoración de los bienes- estar a los valores "rectificados" por el interesado al efectuar su petición. Puede también rechazarla; pero en tal caso solo cabría alterar los valores declarados en la petición



de rectificación en los términos que resulten del procedimiento de comprobación de valores que deberá, ineluctablemente, iniciarse para modificar la nueva declaración del interesado.

El Principado de Asturias, por el contrario, considera que la rectificación interesada una vez iniciado el procedimiento de comprobación puede ser rechazada por la Administración sin necesidad de acudir al procedimiento de comprobación de valores cuando -como habría sucedido en el caso de autos- no concurre el error que justifica la rectificación pues ésta, siempre según la Administración recurrente, no puede admitirse cuando responda "a un simple cambio de voluntad debido a causas ajenas al error", ya que lo contrario implicaría una conducta que vulneraría "principios generales del derecho, como lo son la interdicción del abuso del derecho y de conductas contrarias a los actos propios".

4. Conviene, además, para cerrar este fundamento preliminar, tener en cuenta dos aspectos esenciales, no controvertidos y que se desprenden naturalmente de la normativa aplicable: el primero, que el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones es un procedimiento administrativo que se inicia siempre a instancia del contribuyente, sin que pueda iniciarse de oficio por la propia Administración; el segundo, que la petición de rectificación no produce su acogimiento automático, sino la necesidad de que se reconozca su procedencia a través del procedimiento previsto, pues la Administración mantiene sus facultades de comprobación en el seno del propio expediente de rectificación.

Por último, debe recordarse que, a tenor del artículo 57 y concordantes de la Ley General Tributaria, la comprobación de valores puede constituir un procedimiento autónomo (cuando tal comprobación sea su único objeto) o una actividad de comprobación del valor declarado inserta en algunos de los procedimientos legalmente previstos (inspección, gestión de comprobación limitada o iniciado mediante declaración).

Se trata, en todos los casos, de una potestad de la Administración (que, según la ley, "podrá" comprobar el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria), a la que no viene legalmente obligada, y que, incluso, resulta improcedente en ciertos supuestos, como el previsto en el artículo 134 de la Ley General Tributaria, que se refiere a aquel en el que el obligado tributario hubiera efectuado su declaración "utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante" en aplicación de alguno de los medios previstos de comprobación previstos en el artículo 57 de la citada ley (que es, por cierto y como veremos, lo que aconteció en el caso cuando se presentó la autoliquidación del impuesto).

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

1. Con lo razonado en el fundamento de derecho anterior estamos en condiciones de dar respuesta a la cuestión interpretativa que nos suscita la Sección Primera (determinar si un obligado tributario puede, una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, rectificar los valores que se tuvieron en cuenta a la hora de practicar la correspondiente autoliquidación tributaria presentada, incluso en aquellos supuestos en que la referida rectificación responda a un mero cambio de voluntad del declarante por causas ajenas a un error, sea este de hecho o de derecho y dilucidar que la existencia de una disposición reglamentaria que impide interesar la rectificación en tales supuestos constituye una vulneración del principio de reserva legal en materia tributaria y, consecuentemente, de los derechos del contribuyente).

2. La respuesta que hemos de ofrecer, en atención a la normativa aplicable, es la siguiente:

2.1 La solicitud de rectificación de una autoliquidación solicitada por el contribuyente una vez iniciado un procedimiento inspector (del que tiene cumplida noticia y cuya incoación le fue notificada) debe ser tenida en cuenta por la Administración, que deberá dar respuesta motivada a la procedencia o no de la misma antes de adoptar la decisión correspondiente en el seno de tal procedimiento de comprobación e inspección.

2.2 Tal petición no implica, sin embargo, que la Administración deba estar indefectiblemente a los datos "rectificados" por el contribuyente, ni que, por tanto, deba descartar los valores que se tuvieron en cuenta al presentar la correspondiente autoliquidación y sustituirlos por los derivados de la solicitud de rectificación, pues la actividad exigible a la Administración en este caso es responder a la procedencia de la rectificación a tenor de las alegaciones formuladas por el interesado.

2.3 No resulta obligado, en el caso de que la rectificación se refiera al valor de los bienes afectados por el tributo, que la Administración inicie un específico procedimiento de comprobación de valores, aunque sí deberá analizar si era procedente o no, en cuanto al fondo, aquella rectificación, a cuyo efecto deberá razonar sobre la concurrencia o no de los presupuestos de la misma (esto es, sobre se ha constatado en el supuesto de hecho la existencia de un error de hecho o de derecho).

2.4 La previsión contenida en el artículo 126.2, párrafo segundo, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, 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, al



impedir interesar el inicio del procedimiento de rectificación una vez iniciadas actuaciones de comprobación, no vulnera el principio de reserva legal en materia tributaria, ni cercena los derechos del contribuyente en la medida en que las alegaciones contenidas en el escrito interesando la rectificación deben ser tenidas en cuenta por la Administración, que deberá dar respuesta motivada a su alcance, procedencia y significación en relación con el tributo correspondiente.

3. Las razones por las que hemos llegado a la interpretación expresada derivan de la normativa aplicable y son las siguientes:

3.1 La improcedencia de iniciar el procedimiento de rectificación cuando se están desarrollando actuaciones de comprobación e inspección resulta coherente con la naturaleza y finalidad de ambos procedimientos: si la ley reconoce al contribuyente la facultad de *solicitar* la rectificación y si con tal petición ha de iniciarse un procedimiento en el que la Administración deberá determinar la procedencia o no de la misma, parece claro que la incoación de ese procedimiento *ad hoc* resulta improcedente cuando ya se han iniciado actuaciones encaminadas a determinar los hechos, elementos, actividades y demás circunstancias de la obligación tributaria, sin perjuicio de que -en el seno de estas actuaciones- se efectúe esa determinación atendiendo al contenido de la petición de rectificación.

3.2 Si la ley ha establecido que la petición de rectificación no implica la aceptación automática de la misma por la Administración, sino la necesidad de iniciar el procedimiento previsto, carece de sentido entender que, solicitada la rectificación después de iniciadas actuaciones de inspección, deba aceptarse ineluctablemente la modificación propuesta. Lo razonable en estos casos es que la Administración -antes de adoptar la decisión que ponga fin al procedimiento inspector ya iniciado- tenga en cuenta, analizándolas cumplida y motivadamente, las alegaciones que justifican la rectificación, de modo que, en aquella decisión, tendrá que haber dado respuesta a su procedencia.

3.3 Y la respuesta a esas alegaciones no necesariamente implicará, cuando la rectificación se refiera a la valoración de los bienes que se tuvo en cuenta por el interesado al autoliquidar, que la Administración inicie un procedimiento de comprobación de aquellos valores. Ello solo sucederá si, concurriendo el error que justifica la petición de modificación de la autoliquidación, la Administración discrepa del valor asignado y decide ejercer sus facultades de comprobación. Pero no procederá en aquellos casos en los que, motivadamente, la Administración rechace las alegaciones del contribuyente contenidas en su petición de rectificación por entender que no concurren los presupuestos que la justifican.

3.4 La falta de obligatoriedad de la comprobación de valores responde, además, a la propia lógica del sistema: si la Administración puede, en el procedimiento *ad hoc* de rectificación, rechazar motivadamente la modificación solicitada por entender que resulta improcedente (artículo 128.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio) y si puede hacerlo -obvio es decirlo- sin necesidad de comprobar los valores declarados, no tendría sentido que deba acudir a este último expediente (la comprobación de valores) cuando la rectificación se interesa al tener noticia o como consecuencia del inicio de un procedimiento de inspección.

3.5 La prohibición contenida en el artículo 126.2, párrafo segundo, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , ha de entenderse referida a la inidoneidad del procedimiento *ad hoc* de rectificación cuando ya está tramitándose otro procedimiento encaminado a determinar las circunstancias esenciales, pues será en el seno de este último procedimiento donde deberá ventilarse la procedencia o no de la rectificación, a cuyo efecto la Administración habrá de justificar cumplidamente las razones por las que resulta o no pertinente la modificación de la autoliquidación en los términos solicitados por el contribuyente, cuyos derechos se respetan en plenitud al exigirse esa motivación específica y al garantizarse su participación y audiencia en la decisión que se adopte.

3.6 Los criterios hermenéuticos expresados en relación con los artículos 120.3 de la Ley General Tributaria y 126.2 del Reglamento General de 2007 no solo no cercenan, sino que confirman las posibilidades impugnatorias del inspeccionado, que podrá reaccionar contra la liquidación que ponga fin a las actuaciones de comprobación e inspección en los términos que tenga por conveniente, atacando aquella liquidación de manera plena, incluyendo el cumplimiento por la Administración de los deberes impuestos en el último de aquellos preceptos en relación con la motivación del rechazo a la rectificación, cuestionando también -si a su derecho conviene- los presupuestos en los que tal decisión se asienta y defendiendo con cuantos argumentos considere oportunos la improcedencia de la rectificación instada en su día y tácita o explícitamente rechazada por el órgano competente.

CUARTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.



Consecuencia obligada de lo aquí expuesto es la estimación del recurso de casación deducido por la representación procesal del Principado de Asturias, pues la sentencia de la Sala de Asturias no se acomoda a la doctrina que acabamos de establecer.

Y es que, en efecto, la sentencia recurrida se aparta de la interpretación expuesta al ofrecer a la Administración -en el seno del procedimiento inspector- solo dos alternativas: o acoger la rectificación y entender que el valor de los bienes inmuebles es el resultado de la petición de rectificación (que sustituiría la valoración consignada en la autoliquidación) o iniciar un procedimiento de comprobación de aquellos valores antes de dictar la resolución que ponga fin al procedimiento de inspección.

De esa forma, siempre según la Sala *a quo*, la Inspección carecería de atribuciones para analizar si procede o no la rectificación en cuanto al fondo, de forma que el rechazo de la misma amparado en la inexistencia de cualquier error de hecho o de derecho en la valoración inicial determina la nulidad de la liquidación y la necesidad, por tanto, de estar a los valores "rectificados".

La interpretación que hemos llevado a cabo obliga, como se ha dicho, a casar dicha sentencia, pues -en contra de lo que ésta defiende- podía la Administración, sin necesidad de acudir a la comprobación de valores, analizar la procedencia de la rectificación en cuanto al fondo.

Y eso (tener en cuenta las alegaciones) es, cabalmente, lo que hizo el órgano competente en su liquidación: rechazó la modificación interesada por cuanto el cambio de voluntad de los herederos no integra un supuesto de error *facti* o de error *iuris*, máxime si se tiene en cuenta -como dijimos más arriba- que, en su autoliquidación, los herederos se atemperaron escrupulosamente a los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos, a efectos del impuesto sobre sucesiones, establecidos por la propia Administración autonómica para el año 2011 (Decreto 148/2010, de 15 de diciembre).

Por tanto, en la medida en que no se ha discutido por el interesado el fondo de la decisión administrativa (esto es, si concurre o no el supuesto error padecido), limitándose a defender la procedencia de su solicitud de rectificación o, subsidiariamente, la apertura de un procedimiento de comprobación de valores, se está en el caso de desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto ante la Sala de Asturias, por ser conformes a Derecho las resoluciones recurridas en el mismo. Y es que basta al respecto con leer determinadamente el escrito de demanda para colegir que toda la argumentación actora descansa en aquella alegación (la obligación de rectificar o la comprobación de valores), que resulta insuficiente en los términos vistos.

Esa declaración (de conformidad a derecho de las resoluciones recurridas) se extiende también a la sanción tributaria, no solo porque la infracción considerada en el expediente sancionador deriva de la inclusión en la base imponible de determinados elementos no declarados (no descansa en la improcedencia de la rectificación), sino fundamentalmente porque la parte aquí recurrida no cuestionó la procedencia de la sanción de manera autónoma a su pretensión relacionada con la petición de modificación de la autoliquidación.

Y es que, en efecto, en la demanda - v. apartado e) de los fundamentos de fondo de dicho escrito- solo se hace referencia al carácter *desproporcionado* y *contrario a derecho* de la sanción, pero no se justifica en modo alguno la razón de ser de aquella desproporción o de esa disconformidad a derecho, sin referirse si quiera a los presupuestos en los que se asentó la aplicación del tipo infractor (la adición de ciertos bienes y derechos al caudal relicto), sea para discutirlos, sea para enervar su relevancia a efectos sancionadores.

QUINTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta de la parte recurrente, no procede declaración expresa de condena en las costas del presente recurso de casación.

Y, respecto de las costas de la instancia, dado el acogimiento del recurso de casación, cada parte abonará las suyas 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 fundamento jurídico tercero de esa sentencia.

Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Letrada del Servicio Jurídico del PRINCIPADO DE ASTURIAS contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de fecha 17 de julio de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 639/2016, sobre liquidación por impuesto sobre sucesiones, sentencia que se casa y anula.



Tercero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de D. Candido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias de fecha 20 de mayo de 2016, que desestimó la reclamación formulada contra acuerdo de liquidación definitiva por el impuesto sobre sucesiones en relación con la herencia de don Conrado y contra acuerdo sancionador por infracción tributaria grave, declarando ajustadas a Derecho las indicadas resoluciones.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del presente recurso de casación, ni sobre las de la instancia.

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 Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ