



Roj: **STS 2053/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:2053**

Id Cendoj: **28079130022018100153**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/05/2018**

Nº de Recurso: **666/2017**

Nº de Resolución: **841/2018**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 12460/2016,**  
**ATS 3985/2017,**  
**STS 2053/2018**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 841/2018**

Fecha de sentencia: 23/05/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 666/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de : 16/05/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Procedencia: T.S.J. MADRID CON/AD SEC. 9

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 666/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 841/2018**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente



D. Jose Diaz Delgado  
D. Angel Aguallo Aviles  
D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco  
D. Francisco Jose Navarro Sanchis  
D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 23 de mayo de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación RCA/666/2017, interpuesto por la COMUNIDAD DE MADRID contra la sentencia dictada el 27 de octubre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso 386/2015, relativo a **comprobación de valores** y liquidación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Han intervenido como partes recurridas la Administración General del Estado y doña Lina, representada por la procuradora doña María Jesús Gutiérrez Aceves.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio

1. El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 27 de octubre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (ES: TSJM:2016:12460), estimatoria del recurso 386/2015.

2. Los hechos que se encuentran en la base del litigio son los siguientes:

a) Doña Lina presentó autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados [«ITP y AJD»], modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, en relación con la escritura pública, fechada el 19 de febrero de 2010, en virtud de la cual doña Lina adquiere una vivienda en la CALLE002, número NUM005, de Madrid. En la autoliquidación, la contribuyente declaró una base imponible de 560.000 euros, liquidando e ingresando una cuota de 39.200 euros.

b) El 13 de julio de 2010 la Administración Tributaria de la Comunidad de Madrid inició un procedimiento de verificación de datos, en el que comprobó y rectificó el **valor** declarado por la Sra. Lina, fijando una base imponible de 743.789,20 euros, que dio como resultado una cuota tributaria de 52.065,24 euros y unos intereses de demora de 128,65 euros. Reclamó a la interesada, en concepto de liquidación provisional, la diferencia entre la suma en su día ingresada y la ahora calculada, esto es, 12.993,89 euros. La diferencia valorativa vino determinada por las discrepancias en el precio que debía reconocerse al citado inmueble sito en la CALLE002, núm. NUM005, de Madrid. El dictamen que sustentó la nueva valoración fue rendido el 27 de mayo de 2010 y la liquidación provisional se notificó el 22 de octubre siguiente.

c) El Tribunal Económico-Administrativo Regional [«TEAR»] de Madrid, en resolución de 26 de abril de 2013 (reclamación NUM006), anuló la citada liquidación provisional por falta de motivación de la **comprobación de valores**, que también anuló, al sustentarse en un dictamen no razonado, y ordenó la práctica de nueva valoración y liquidación suficientemente motivada. Consta en el expediente que la mencionada resolución tuvo entrada en la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid el día 9 de julio de 2013.

d) Posteriormente, y en ejecución de dicha resolución, la Comunidad de Madrid, aplicando el artículo 66 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo) [«RGRVA»], dictó una resolución anulando la liquidación provisional anterior (que, como señala la sentencia impugnada, carece de fecha y no consta que haya sido notificada a la interesada) y realizó una nueva **comprobación de valores**, que se practicó el 17 de enero de 2014, y se notificó el 7 de abril, en la que fijó un **valor** comprobado de 775.806,92 euros. Con fundamento en esta última valoración, se aprobó el 12 de mayo de 2014 otra liquidación provisional que, para no incurrir en reforma peyorativa, utilizó la base imponible derivada de la primera **comprobación**. Esta liquidación fue notificada el 6 de junio de 2014.

e) Doña Lina reclamó de nuevo ante el TEAR de Madrid, argumentando la insuficiencia de la motivación del dictamen y la prescripción del derecho de la Administración a efectuar la **comprobación de valor** determinando la deuda tributaria. El mencionado organismo administrativo de revisión desestimó la reclamación ( NUM007 ) en resolución de 27 de febrero de 2015, razonando en lo que aquí interesa (FJ 3º), que «el plazo prescriptivo se inició el 28/03/2010, ya que el devengo se había producido el 19/02/2010 y el plazo reglamentario de



ingreso en el tributo liquidado es de 30 días hábiles conforme al art. 102 [del] Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo », que «[a]ntes del transcurso de cuatro años a contar desde la referida fecha de inicio del plazo, éste quedó interrumpido el 28/03/2013 mediante la notificación de la resolución de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la primera liquidación», y, en fin, que «[e]ntre este último acto de interrupción y la notificación del acto por el que se inició el procedimiento cuyo acto de terminación es objeto de la presente reclamación, ha transcurrido menos de cuatro años, por lo que no se ha producido la prescripción cuya existencia se alega».

3. La sentencia impugnada estimó el recurso contencioso-administrativo promovido por doña Lina contra la anterior resolución y declara caducado el segundo expediente de **comprobación de valores**, así como la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar la deuda, razonando cuanto sigue:

3.1. El artículo 104.1 LGT establece que «el plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses», y que en los procedimientos iniciados de oficio dicho plazo de computará «desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio».

3.2. «El problema se encuentra en que se ignora cuál ha sido la fecha de inicio del segundo expediente de **comprobación de valores** y, menos aún, la fecha de notificación del referido inicio del procedimiento». En efecto, «tras la resolución estimatoria el TEAR de Madrid de 26 abril 2013 existen los siguientes trámites: anulación de la primera liquidación llevada a cabo por la Comunidad de Madrid que se encuentra fechada ni consta su notificación; segundo informe de valoración, y propuesta de liquidación provisional y trámite de audiencia», habiéndose notificado estos dos últimos trámites el 7 abril 2014.

«En el expediente físic[o] [remitido] a la Sala no consta más trámites ni notificaciones» y «[e]l expediente digital aportado por la Administración no se refiere al caso que se somete a la consideración de la Sala».

«Así las cosas, se sabe que el expediente necesariamente se tuvo que iniciar en un determinado momento pero se ignora la fecha de tal inicio. Desde luego, si la fecha del informe de valoración es el 17 enero 2014, es obvio que antes de su firma tuvo lugar el estudio y confección del mismo y que, para llevarlo a cabo, el perito tuvo que recibir la orden de llevarlo a cabo. Pero lo cierto es que no se sabe la fecha exacta de la que partir en el cómputo de los seis meses a que antes se ha hecho referencia.

Ante la necesidad de concretar esa fecha para [decidir] acerca de la alegación de caducidad y siendo evidente que la misma se debe encontrar entre la resolución administrativa de 26 abril [de] [20]13 y la de notificación del informe de la propuesta, el 7 abril 2014, la Sala opta por situarla en la primera de esas fechas pues las dudas existentes en relación con el inicio del segundo expediente de **comprobación de valores** no puede perjudicar al interesado ni beneficiar a quien ha causado tales dudas por el incumplimiento de la obligación de tramitar el expediente administrativo con sujeción plena a las normas del procedimiento y, desde luego, el incumplimiento de tales normas ha sido evidente a la vista de los trámites que constan en el expediente administrativo, o mejor, a la vista de la ausencia de trámites esenciales para poder conocer el expediente se tramitó en el plazo de seis meses» (FJ 4º).

3.3. En lo que se refiere a la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar la deuda procedente de la compraventa, hay que atender a lo dispuesto por el artículo 104.5 LGT , en virtud del cual la «caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley ».

«En el presente caso el plazo de prescripción comenzó a [contarse] el 28 marzo 2010, día siguiente al del vencimiento del plazo para la presentación de la autoliquidación tributaria por el ITP. Por tanto, los cuatro años de prescripción debían concluir el 28 marzo 2014 siempre y cuando» ese «plazo no se hubiera interrumpido por alguna actuación a la que la ley le reconociera ese efecto». «Pues bien, si se tiene en cuenta que la primera liquidación ha sido anulada por el TEAR de Madrid en la resolución de 26 abril 2013 y que se ha producido» la «caducidad del segundo expediente de **comprobación de valores**, ninguno de los trámites que integran ambos procedimientos han producido la interrupción del cómputo del plazo de prescripción, por lo que también se ha producido la prescripción al no existir el trámite con fuerza interruptiva» (FJ 5º).

## SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación

1. La Comunidad de Madrid preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 27 de diciembre de 2016.



2. Identificó como infringidos (i) el artículo 66 RGRVA, en relación con los artículos 26.5 , 104 y 134 LGT , y (ii) los artículos 66.a ) y 68.1.a) LGT .
3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso en auto de 23 de enero de 2017 y la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 28 de abril siguiente, en el que, considerando que concurre la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el artículo 88.2.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»], precisa que las cuestiones que presentan ese interés son determinar si:
- « a) Anulada en la vía económico-administrativa una **comprobación de valores** por falta de motivación y, por ende, la liquidación derivada de la misma, la nueva **comprobación de valores** y la liquidación correspondiente se deben entender producidas en un procedimiento de gestión tributaria del artículo 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , o en uno de ejecución de resoluciones administrativas regido por el artículo 66 del Reglamento general de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo .
- b) Para determinar el plazo aplicable al procedimiento pertinente, se debe acudir al artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , al actual artículo 150.7 de dicha ley por analogía [anterior artículo 150.5] o al apartado 2 del artículo 66 del Reglamento general de revisión en vía administrativa, anudando en este último caso a su incumplimiento las mismas consecuencias jurídicas que la jurisprudencia del Tribunal Supremo anudó al incumplimiento del plazo equivalente del derogado artículo 110.2 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas , aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo».
- TERCERO.-Interposición del recurso de casación**
1. La Comunidad de Madrid interpuso el recurso de casación mediante escrito de fecha 13 de julio de 2017.
2. Sobre la infracción del artículo 66 RGRVA, en relación con los artículos 26.5 , 105 y 134 LGT , sostiene que:
- 2.1. El plazo de un mes que contempla aquel precepto reglamentario para adoptar providencias de ejecución de resoluciones no es de caducidad, siendo la única consecuencia de su incumplimiento que no puedan exigirse intereses por el exceso temporal, conforme dispone el artículo 26.5 LGT . Invoca la sentencia dictada por esta Sala el 2 de junio de 2011 (casación 175/2007; ES:TS :2011:3831) que, interpretando el artículo 110 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas , aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo (BOE de 23 de marzo) [«RPREA»], indica que el plazo previsto en el mismo para la ejecución de las resoluciones de los órganos de revisión económico-administrativa no es un plazo de caducidad, sin que su incumplimiento tenga consecuencias prescriptivas. Trae a colación también la sentencia de 20 de marzo de 2012 (casación 3880/2011; ES:TS :2012:2077).
- 2.2. Razona que la Sala de instancia considera que la Administración tiene que resolver en el plazo máximo de seis meses que, para los procedimientos de gestión, dispone el artículo 104 de la LGT , y que por ello tiene en cuenta el período entre la notificación de dicha resolución a la Administración, que estima que debió ser a partir de la fecha de la primera resolución del TEAR (26 de abril de 2013), hasta la fecha de notificación de la nueva valoración (7 de abril de 2014), para concluir que como entre ambas fechas han transcurrido más de seis meses, debe apreciarse la caducidad del procedimiento, con los efectos previstos en el citado artículo 104 LGT .
- 2.3. Subraya que en ningún precepto se establece que en seis meses caduque el procedimiento para ejecutar las resoluciones de los órganos económico-administrativos, comenzando el cómputo desde la fecha en que son adoptadas. En este sentido invoca la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2004 (casación en interés de la ley 39/2003; ES:TS:2004:4620), aunque reconoce que interpreta legislación no aplicable al caso enjuiciado.
- 2.4. Aclara que, en contra de lo expresado en el fundamento tercero de la sentencia impugnada, la representación de la Administración Tributaria no ha sostenido que el segundo expediente administrativo, tras la primera resolución del TEAR, se haya tramitado dentro del plazo de los seis meses, aceptando que se trataba de un procedimiento de gestión, sino que de la contestación a la demanda se desprende que ha defendido que se trataba de ejecutar una resolución del TEAR, y no de un procedimiento de gestión.
3. La infracción del artículo 66.a) LGT , en relación con el artículo 68.1.a) LGT , vendría determinada por la no aplicación al caso del artículo 104 LGT . Expone que la nueva valoración notificada el día 7 de abril de 2014 interrumpió la prescripción, al igual que las reclamaciones y recursos interpuestos con posterioridad, por lo que no ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

4. Precisa que la pretensión que articula consiste en la anulación de la sentencia impugnada, por incurrir en las infracciones que denuncia, y solicita que el pronunciamiento del Tribunal Supremo considere que «en caso de liquidaciones tributarias dictadas como consecuencia de la anulación de una liquidación anterior mediante resolución del tribunal económico-administrativo, esta nueva liquidación se entiende dictada en un procedimiento de ejecución de resoluciones administrativas, resultando plenamente aplicable el artículo 66 [RGRVA], sin que el plazo de un mes previsto en el apartado segundo del citado precepto sea un plazo de caducidad, sino que su incumplimiento únicamente determinaría la imposibilidad de exigir intereses de demora de conformidad con el artículo 26.5 [LGT ]».

#### **CUARTO. - Oposición al recurso**

1. El abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, se abstuvo de formular oposición mediante escrito fechado el 9 de octubre de 2017.

2. Doña María Jesús Gutiérrez Aceves, en representación de doña Lina , se opuso al recurso en escrito presentado el 2 de noviembre de 2017, con la siguiente argumentación:

**2.1.** No es correcta la indebida aplicación que se achaca a la sentencia recurrida del artículo 66 RGRVA, porque la cuestión relativa a la caducidad del derecho a liquidar debe entenderse sometida al amparo del artículo 104 LGT . La propia Administración reconoce efectuar una nueva **comprobación de valores** por los medios establecidos en el artículo 57 LGT , por lo que la nueva liquidación que de ella deriva se ha dictado en un procedimiento tributario regulado en los artículos 131 a 133 LGT , estableciendo el artículo 131.1.d) LGT que la finalización del procedimiento se dará por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 LGT , que es de seis meses, sin haberse notificado liquidación provisional.

**2.2.** Siendo aplicable el artículo 104 LGT , como acertadamente establece la sentencia impugnada, el periodo de tiempo transcurrido entre la resolución de 26 de abril de 2013, hasta la fecha de notificación de la nueva valoración, el 7 de abril de 2014, es superior a seis meses, debiendo apreciarse la caducidad del procedimiento.

**2.3.** No se vulneran los artículos 66.a) y 68.1.a) LGL, por cuanto que se debe entender la nulidad de la segunda liquidación, en la medida en que se ha dictado en un procedimiento caducado, por lo que no ha podido interrumpirse la prescripción. Según la jurisprudencia mayoritaria, todos los actos que han quedado afectados por cualquier grado de invalidez son ineficaces y no puede derivarse del mismo ningún tipo de efecto, como sería el de interrumpir la prescripción (cita la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2013 ).

**2.4.** El procedimiento ha prescrito porque han transcurrido más de cuatro años entre la fecha en la que se ha devengado el impuesto, el 19 de febrero de 2010, y la fecha en la que se ha notificado la nueva propuesta de valoración, el 7 de abril de 2014.

**2.5.** Pide la desestimación del recurso planteado de adverso, confirmando la sentencia recurrida, todo ello con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

#### **QUINTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en providencia de 12 de marzo de 2018, fijándose al efecto el día 16 de mayo de 2018, deliberándose el asunto en esa fecha hasta que se votó y falló el recurso, con el resultado que seguidamente se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la sentencia pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, impugnada en casación por la Comunidad de Madrid, es o no conforme a Derecho al entender que, anulada en vía económico-administrativa una **comprobación de valores** por falta de motivación, así como la liquidación derivada de la misma, ordenando retrotraer las actuaciones para que se practique nueva **comprobación** y se apruebe otra liquidación, estas últimas deben reputarse producidas en un procedimiento de gestión tributaria del artículo 134 LGT , aplicándose a estos efectos lo previsto en el artículo 104 LGT .

Idéntica cuestión a la que ahora abordamos ha sido resuelta por esta misma Sala y Sección en la sentencia de 31 de octubre de 2017, dictada en el recurso de casación núm. 572/2017 . De manera que los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales en exigencias de los principios de unidad de doctrina y



seguridad jurídica, reproducción literal de los incluidos en aquella sentencia, en la que -insistimos- se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean.

## SEGUNDO.- Cuestiones con interés casacional objetivo

Las cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación, según se obtiene de la delimitación practicada por la Sección Primera de esta Sala en el auto de admisión de 29 de marzo de 2017, son las siguientes:

1ª) Determinar si, anulada en la vía económico-administrativa una **comprobación de valores** por falta de motivación y, por consiguiente, la liquidación derivada de la misma, ordenando retrotraer las actuaciones para que se practique nueva **comprobación** y se apruebe otra liquidación, estas últimas **comprobación** y liquidación deben reputarse producidas en un procedimiento de gestión tributaria del artículo 134 LGT o en uno de ejecución de resoluciones económico-administrativas regido por el artículo 66 RGRVA.

2ª) Si se concluye que se trata de un procedimiento de ejecución, procede determinar si las pertinentes providencias deben ser adoptadas en el plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA y, si en caso de incumplimiento, cabe extraer las mismas consecuencias que la jurisprudencia del Tribunal Supremo anudó al incumplimiento del plazo equivalente del derogado artículo 110.2 RPREA.

3ª) En el supuesto de que se llegue al desenlace de que las nuevas **comprobaciones de valores** y liquidación tienen lugar en un procedimiento de gestión, procede indagar si el plazo aplicable es el del artículo 104 LGT o, por analogía, el previsto en el actual artículo 150.7 LGT (artículo 150.5, al tiempo de los hechos del litigio) para los procedimientos de inspección, con las consecuencias que un precepto y otro vinculan a su incumplimiento.

## TERCERO.- Primera cuestión

1. El artículo 239.3 LGT, en la redacción vigente al tiempo de los hechos de este litigio (año 2013) en que fue dictada la resolución del TEAR anulando la primera **comprobación de valores** y la subsiguiente liquidación), determina el contenido posible de las resoluciones de los órganos de revisión económico-administrativa: la decisión puede ser estimatoria, desestimatoria o de inadmisión.

2. Cabe que la estimación sea total o sólo en parte, y tanto por razones sustantivas como por motivos formales. Cuando la resolución revisada se anule por defectos de forma que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se anulará el acto en la parte afectada, ordenándose retrotraer las actuaciones al momento en que se produjo la tacha formal.

3. La LGT, en la redacción vigente al tiempo de los hechos de este litigio (2013), no regulaba la ejecución de las resoluciones económico-administrativas. Su disciplina se encontraba exclusivamente en el RGRVA, en un título específico (el V) dedicado a la ejecución de resoluciones pronunciadas en procedimientos tributarios de revisión. Contiene un precepto general aplicable a todas las resoluciones de revisión, cualquiera que sea el procedimiento en el que hayan sido dictadas (el artículo 66), y otro específico para las pronunciadas en reclamaciones económico-administrativas (el artículo 68).

4. El artículo 66, después de disponer que las resoluciones de los procedimientos de revisión serán ejecutadas en sus propios términos, salvo que se hubiere acordado su suspensión (apartado 1), ordena que los actos de ejecución se notifiquen en el plazo de un mes desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para llevarla a efecto (apartado 2, primer párrafo) y precisa que esos actos no forman parte del procedimiento en el que tuvo su origen el que fue objeto de impugnación (apartado 2, segundo párrafo), aplicándose las disposiciones generales administrativas sobre conservación, conversión y convalidación de actos y trámites (apartado 2, tercer párrafo).

5. A partir de aquí el precepto distingue entre las anulaciones por razones de fondo y las determinadas por defectos formales. A las primeras se refiere el apartado 3, cuyo párrafo inicial indica que se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, manteniendo íntegramente su contenido. Las segundas se contemplan en el apartado 4, en el que se indica que, «[n]o obstante lo dispuesto en los apartados anteriores», cuando por existir un vicio de forma no se resuelve sobre el fondo, la resolución estimatoria del procedimiento de revisión ordenará la retroacción de las actuaciones, debiendo anularse todos los actos posteriores que tengan su causa en el anulado por la concurrencia de aquel vicio de forma.

6. Finalmente, conforme al apartado 5, cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado.



7. Por su parte, el artículo 68 RGRVA, específico para las resoluciones económico-administrativas, dispone que las discrepancias que tenga el interesado con los actos de ejecución se tramitarán como un incidente que deberá ser resuelto por el órgano económico-administrativo que dictó la resolución que se ejecuta (apartado 1).

8. La regulación expresada exige distinguir, en los supuestos de resoluciones estimatorias de los órganos de revisión económico-administrativos, las siguientes situaciones:

1ª) La anulación (del acto originario) por razones materiales, supuesto en el que despliega sus efectos, con toda su intensidad, el artículo 66 RGRVA, en sus apartados 2 y 3: el órgano competente para la ejecución debe adoptar, en el plazo de un mes, las medidas necesarias para dar cumplimiento estricto a la resolución del órgano de revisión.

2ª) La anulación por razones de forma que han provocado indefensión con la consiguiente orden de retroacción de actuaciones, supuesto en el que el plazo de un mes al que se refiere el artículo 66.2 RGRVA carece por completo de operatividad, pues de la dicción literal del artículo 66.4 RGRVA se desprende claramente la inaplicabilidad de dicho plazo.

9. Estas conclusiones se obtienen por las siguientes razones:

1ª) El propio texto del artículo 66.4 RGRVA, leído en conexión con los apartados 2,3 y 5, conduce a esa interpretación.

2ª) Aceptar que -en los casos de retroacción- juega el plazo de un mes haría imposible cumplir el mandato contenido en el artículo 66.2 de que los actos de ejecución se notifiquen en el plazo de un mes desde que la resolución anulatoria tuvo entrada en el registro del órgano competente para su ejecución, por lo que parece evidente que el titular de la potestad reglamentaria no pudo pensar en la aplicación de ese plazo en los casos de retroacción.

3ª) La actual redacción del artículo 239.3 LGT [dada por el artículo único . 48 de la Ley 35/2015, de 21 de septiembre (BOE de 22 de septiembre)], al incorporar las previsiones del artículo 66 RGRVA, abunda en la misma línea. Sus párrafos tercero y cuarto disponen que, con excepción de los supuestos de anulación por defectos formales con retroacción de actuaciones, «los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación» (párrafo 3º) y «los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución».

10. Por consiguiente, las nuevas actuaciones de **comprobación** y liquidación (y el cauce procedimental seguido para adoptarlas) no están sometidas al plazo previsto en el artículo 66.2 RGRVA, por referirse este precepto exclusivamente a la anulación por razones de fondo.

11. Siendo así, los nuevos actos que han de adoptarse para dar cumplimiento a la resolución anulatoria con retroacción de actuación por razones formales (**comprobación** de **valores** y subsiguiente liquidación) deberán atemperarse al cauce legalmente procedente, en nuestro caso un procedimiento de gestión tributaria.

12. Este desenlace hace innecesario el análisis de la segunda de las cuestiones con interés casacional indicadas en el primer fundamento jurídico de esta resolución, procediendo pasar directamente a la tercera.

#### **CUARTO.- Tercera cuestión**

##### **A) Determinación del precepto aplicable a los procedimientos de gestión**

1. Con la tercera cuestión se trata de determinar si el plazo en el que la Administración debe notificar la nueva liquidación y dar por finiquitada su tarea, tras retrotraer las actuaciones y reproducir el procedimiento, ya sin las carencias formales que determinaron la anulación de la primera, es el previsto con carácter general por el artículo 104 LGT o, por analogía, el contemplado en el actual artículo 150.7 LGT (artículo 150.5, al tiempo de los hechos del litigio) para los procedimientos de inspección, con las consecuencias que un precepto y otro vinculan a su incumplimiento.

2. El artículo 104 LGT forma parte del capítulo II («Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios») del título III («La aplicación de los tributos») de la LGT. Más en particular, se integra en la subsección 3ª («Obligación de resolver y plazos de resolución») de la sección 1ª («Especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria») de aquel capítulo.

3. Como regla general, dispone que el plazo máximo en el que debe notificarse una resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que en ningún caso pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en el ordenamiento



jurídico de la Unión Europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses (apartado 1).

4. Por su parte, el artículo 150.5 LGT (en la redacción vigente en el año 2012 -hoy, artículo 150.7-) se integra en el capítulo IV («Actuaciones y procedimientos de inspección») del mismo título III, cuya sección 2ª, subsección 2ª, trata de la iniciación y el desarrollo del procedimiento de inspección.

5. El artículo 150 disciplina el plazo de las actuaciones inspectoras y en su apartado 5 (hoy apartado 7) preceptúa que, ordenada la retroacción de las actuaciones por una resolución judicial o económico-administrativa, éstas deben finalizar en el periodo que reste desde el momento en el que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo máximo de duración establecido en el apartado 1 o en el de seis meses, si aquel periodo fuera inferior. Dicho plazo se computa desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

6. El artículo 104 LGT no contiene una norma que acote la duración de las actuaciones tributarias cuando se anula un acto resolutorio de un procedimiento tributario de gestión, a diferencia de lo que ocurre con el artículo 150 LGT para las de inspección.

7. El artículo 150 LGT constituye un precepto específico para los procedimientos de inspección, que excepciona para esta clase de procedimientos la regla general contemplada en el artículo 104.1 LGT. Sería forzar la voluntad del legislador e iría más allá de lo que permite la analogía, como técnica de integración normativa (véase el artículo 4.1 del título preliminar del Código Civil), extender al régimen general de duración de las actuaciones tributarias (el artículo 104.1 LGT) una norma especial (el artículo 150.5 LGT) prevista para un tipo singular de procedimiento que el propio legislador ha querido sustraer del mismo.

8. Ciertamente, en la ya citada sentencia de 25 de enero de 2017 (casación 2253/2015), esta Sección ha aplicado el artículo 150.5 LGT a un procedimiento de gestión tributaria, pero se ha de reparar que lo ha hecho como si se tratara de uno de inspección, sin desgranar razonamiento alguno que justifique el traslado del indicado precepto a aquella clase de procedimiento tributarios.

9. Debe concluirse, pues, que el artículo 104.1 LGT es la norma a tomar en consideración para determinar en los procedimientos de gestión el plazo en el que la Administración debe notificar la nueva liquidación tributaria.

#### **B) La interpretación del artículo 104.1 LGT en los casos de anulación con retroacción de actuaciones**

1. Como ya se ha apuntado, el artículo 104 LGT no contiene una previsión expresa de duración de las nuevas actuaciones en el caso de haber sido anulado un acto con retroacción del procedimiento. Por lo tanto, cabe preguntarse si, en un supuesto tal, la Administración dispone para tramitar aquellas actuaciones de todo el plazo previsto inicialmente para el procedimiento de que se trate.

2. La respuesta que alcanza este Tribunal es negativa, por las siguientes razones.

3. En primer lugar, se ha de tener en cuenta que la retroacción de actuaciones no pone en marcha un procedimiento nuevo, sino que vuelve atrás en el ya abierto, en el que se produjeron las fallas procedimentales que determinan la anulación de la resolución que lo puso fin. Parece, pues, anómalo que la Administración recupere en toda su extensión todo el tiempo del que disponía inicialmente para decidir.

4. En segundo término y en relación con lo anterior, una contestación positiva al interrogante planteado desconocería la regla de que nadie puede obtener ventaja de sus propios errores como manifestación del principio general del Derecho *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* (nadie puede ser escuchado, invocando su propia torpeza).

5. Como tercer argumento no resulta desdeñable la propia voluntad del legislador, que anuda específicas consecuencias a la actuación extemporánea de la Administración en perjuicio de la seguridad jurídica, al no respetar los plazos de que legalmente dispone. Un ejemplo es el propio artículo 150.5 LGT (actual artículo 150.7), pero ni mucho menos es el único. Sin ánimo exhaustivo, el artículo 26.4 LGT le impide exigir intereses por el tiempo en que exceda por causa que le sea imputable los plazos fijados para resolver. En el mismo sentido se expresa el artículo 240.2 LGT para los excesos temporales en la vía económico-administrativa.

6. Sentada la conclusión de que la Administración no puede contar con todo el tiempo previsto legalmente para el procedimiento de que se trate, ante el silencio del artículo 104 LGT queda por determinar cuál sea el mismo.

7. Atendida la causa de la decisión anulatoria que ordena retrotraer las actuaciones, cualesquiera que fueren las actuaciones que deba efectuar la Administración para dar debido cumplimiento a la retroacción acordada, el plazo del que dispone el órgano competente para adoptar la decisión que proceda es, exclusivamente, el que le restaba -en el procedimiento originario- para dictar la correspondiente resolución desde el momento en el que tuvo lugar el defecto determinante de la indefensión. Es decir, en el caso de autos, desde la emisión





del dictamen no razonado que determinó la invalidez de la **comprobación de valores** y, correlativamente, de la liquidación tributaria objeto del recurso.

8. Por lo demás, el *dies a quo* de ese plazo es aquel en se comunica al órgano competente para llevar a puro y debido efecto la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones (este es el criterio presente en los artículos 150.5 LGT -actual artículo 150.7- y 66.2 RGRVA). Y el *dies ad quem* es aquel en que se notifique la resolución que pone fin al procedimiento de gestión tributaria de que se trate.

#### **QUINTO.-Criterios interpretativos sobre los artículos 104.1 de la Ley General Tributaria y 66.4 de su Reglamento general de desarrollo en materia de revisión en vía administrativa.**

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA , procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales y reglamentarios concernidos en este litigio:

1º) El artículo 66.4 RGRVA, en relación con los apartados 2, 3 y 5 del mismo precepto, debe interpretarse en el sentido de que, anulada en la vía económico-administrativa una **comprobación de valores** por falta de motivación y, por ende, la liquidación derivada de la misma, ordenando retrotraer las actuaciones para que se practique nueva **comprobación** y se apruebe otra liquidación, las nuevas actuaciones realizadas en el procedimiento retrotraído y la resolución que se dicte no quedan sometidas a la disciplina del artículo 66 RGRVA, en particular al plazo de un mes previsto en su apartado 2.

2º) Tratándose de procedimientos tributarios de gestión, el tiempo en el que debe ser dictada la nueva resolución, después de retrotraídas las actuaciones, se rige por el artículo 104.1 LGT y no por el artículo 150.5 LGT (actual artículo 150.7).

3º) El artículo 104 LGT debe ser interpretado en el sentido de que, en una situación como la del presente litigio, la Administración Tributaria debe tramitar el procedimiento retrotraído y notificar una resolución al interesado en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado, que determinó la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento (en un caso como el litigioso el tiempo gastado desde la valoración inmotivada). Dicho plazo empieza a contarse desde el día siguiente a aquel en que se comunica la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro y debido efecto.

#### **SEXTO.- Resolución de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso**

1. A la luz de los anteriores criterios interpretativos, no procede acoger las pretensiones articuladas por la Comunidad de Madrid en este recurso de casación ( *vid.* el antecedente de hecho tercero, punto 4), que se oponen a los mismos.

2. Se ha de confirmar la sentencia de instancia porque, en esencia, se ajusta a tales criterios, al señalar que la tramitación del procedimiento una vez retrotraídas las actuaciones no queda sometida al artículo 66 RGRVA sino a los términos temporales del artículo 104 LGT .

3. Aplicando tales criterios (con el matiz temporal introducido en esta sentencia), se ha de concluir que la Administración notificó la nueva liquidación más allá del plazo del que disponía para ello, por lo que, de conformidad con el apartado 4.b) del artículo 104 LGT el procedimiento caducó. Esta solución es la alcanzada en la sentencia recurrida que, por lo tanto, debe ser confirmada.

4. En efecto, figura en el expediente administrativo que el procedimiento de gestión tributaria originario se inició el 13 de julio de 2010, que el dictamen con la valoración inmotivada fue rendido el 27 de mayo de 2010 y que la liquidación provisional resultante de la misma se notificó el 22 de octubre de 2010.

La Administración contaba con el tiempo que restaba desde que se emitió el dictamen no motivado (27 de mayo de 2010), esto es, cuatro meses y quince días.

Como la resolución anulatoria tuvo entrada en la Administración de la Comunidad de Madrid el 9 de julio de 2013 y la notificación de la liquidación se practicó el 6 de junio de 2014 (esto es, casi once meses después), es evidente que la Administración excedió el plazo de que disponía para resolver.

#### **SÉPTIMO.- Costas**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , al no apreciarse mala fe o temeridad en alguna de las partes, procede que cada una de ellas abone 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



1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) Desestimar el recurso de casación interpuesto por la COMUNIDAD DE MADRID contra la sentencia dictada el 27 de octubre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso 386/2015, resolución judicial que confirmamos.

3º) Cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

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. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CEJDOJ