



Roj: **STS 3090/2021 - ECLI:ES:TS:2021:3090**

Id Cendoj: **28079130022021100311**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/07/2021**

Nº de Recurso: **1182/2020**

Nº de Resolución: **1068/2021**

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

Ponente: **RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 12/04/2018,**  
**STSJ M 11716/2019,**  
**ATS 7766/2020,**  
**STS 3090/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.068/2021**

Fecha de sentencia: 20/07/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1182/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/06/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: 1182/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1068/2021**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente



D. José Díaz Delgado

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 20 de julio de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación **1182/2020** interpuesto por la **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID** representada y asistida por la Letrada de la Comunidad de Madrid doña María Isabel Villalba Leirós contra la sentencia 657/2019, de 4 de noviembre (ES:TSJM:2019:11716), de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sección Novena), dictada en el recurso contencioso administrativo 688/2018, seguido contra resolución de 12 de abril de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) por la que se había desestimado la reclamación económico-administrativa interpuesta en fecha de 7 de julio de 2017 contra el anterior acuerdo de 30 de mayo de 2017 por el que el Jefe de Área de la Oficina Técnica de Inspección (de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego) de la Comunidad de Madrid, ejecutó la resolución de TEAC de 15 de septiembre de 2016, que había anulado las valoraciones de fincas rústicas efectuadas por tal Administración autonómica, así como la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) calculada en base a las mismas.

Han sido partes recurridas la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y asistida por el Abogado del Estado don Vicente Bartual Ramón, y doña **Valle** representada por la procuradora de los Tribunales doña María Dolores de Haro Martínez y asistida por el letrado don Iñigo Zunzunegui Valero de Bernabé.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sección Novena), dictó sentencia 657/2019, de 4 de noviembre, en el recurso contencioso administrativo 688/2018, seguido contra resolución de 12 de abril de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) por la que se había desestimado la reclamación económico-administrativa interpuesta en fecha de 7 de julio de 2017 contra el anterior acuerdo de 30 de mayo de 2017 por el que el Jefe de Área de la Oficina Técnica de Inspección (de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego) de la Comunidad de Madrid, por la que se ejecutó la anterior resolución de TEAC, de 15 de septiembre de 2016, que había anulado las valoraciones de fincas rústicas efectuadas por tal Administración autonómica, así como la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) calculada en base a las mismas.

### SEGUNDO.- Acuerdo y razón de decidir de la sentencia impugnada.

1º. La sentencia impugnada contenía la siguiente parte dispositiva:

"1.- Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D<sup>a</sup> Valle *contra la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid, y declaramos parcialmente nula la resolución impugnada, el acuerdo del Jefe de Área de la Oficina Técnica de Inspección de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid de 30.5.2017 por el que en ejecución de previa resolución del tribunal económico administrativo de 15 de septiembre de 2016, se decidía declarar nula la liquidación derivada del acta de inspección tributaria de disconformidad NUM000 y otros pronunciamientos arriba reseñados;*

2.- *Y en consecuencia, este acuerdo quedará sin efecto en parte, y concretamente, en la parte en que acuerda emitir nueva liquidación provisional y a cuenta, y practicar compensación de su resultante con la deuda por el ingreso indebido de la liquidación revocada;*

3.- *y todo ello con expresa condena en las costas del presente proceso a cada Administración demandada, hasta un máximo de 1.000 euros, MIL EUROS cada una; en total, DOS MIL EUROS; por todos los conceptos comprendidos en ellas".*

2º. La sentencia se fundamentaba en los siguientes razonamientos contenidos en su Fundamento Jurídico Quinto:



"Para resolver sobre estas cuestiones, debe decirse que expresamente la Ley General Tributaria, autoriza declaración de nulidad parcial del acto administrativo tributario, incluso cuando la nulidad se debe a motivos de procedimiento. Así, Conforme a la Ley 58/2003 de 17.12, Ley General Tributaria:

"Artículo 239. Resolución.- 3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales. Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal. ...".

Sin embargo, ello no implica necesariamente, que pueda subsistir el acto administrativo en la parte no afectada por los defectos formales. Cuando se ordena retrotraer el procedimiento, debe tenerse en cuenta, que haberse completado el procedimiento tributario, es presupuesto previo para poderse dictar resolución, y en consecuencia, normalmente, no podrá subsistir en todo ni en parte, la liquidación tributaria. Pero, en todo caso, ésta será una decisión del tribunal económico administrativo, el cual en el presente caso, ha optado por declarar totalmente nula el acta de inspección tributaria de disconformidad con la liquidación tributaria que se impugnaba. Pronunciamiento que ha quedado firme, con lo cual, no es objeto de este recurso contencioso administrativo.

Y en este sentido, resulta aplicable el art. 66 del Real Decreto 520/2005, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17-12, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa:

"Ejecución de las resoluciones administrativas.- ... 3. Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido. ... Cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre .

4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora. ...".

Redacción vigente en la fecha de recibirse la orden de ejecución en la Inspección Tributaria de la Comunidad de Madrid.

En consecuencia, cuando la resolución del tribunal económico administrativo no resuelva el fondo del asunto, por retrotraer el procedimiento, quedará totalmente ineficaz la resolución final de dicho procedimiento con la liquidación tributaria resultante, siendo procedente, devolver todas las cantidades abonadas en concepto de ingreso indebido, con sus intereses de demora. Cuando se ordena retrotraer el procedimiento, debe considerarse implícita la orden de dejar sin efecto todos los actos posteriores al momento al que se retrotrae, incluida la resolución que aprueba la liquidación tributaria exigible, y con ella, el acto jurídico que sustentaba el ingreso de la deuda.

Como pude comprobarse, por que la Ley General Tributaria no prevé liquidaciones a cuenta sino solo pagos a cuenta. No prevé tampoco que la misma deuda tributaria pueda ser objeto de dos liquidaciones distintas, de modo que una pueda ser de parte de la deuda a la espera de liquidarse el resto de la deuda, salvo el caso de indicios de delito fiscal del art. 250.2 de la LGT . Arts. 101 y concordantes de la Ley 58/2003 de 17.12, Ley General Tributaria.

Lo mismo dice el art. 86.1 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones , Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre de 1991, para el caso de autoliquidación que presenten los herederos. Previendo solo un supuesto excepcional de autoliquidación provisional a cuenta, en el art. 78, el cual, no es el caso presente. Y un supuesto de liquidación parcial, art. 74.2.b, el cual tampoco es el caso presente. Previéndose precisamente, que caso de precisarse comprobación de valores, no podrá dictarse liquidación definitiva solo por parte del caudal hereditario, sino solo por la totalidad, art. 74.3 del Reglamento.

Tal y como alega la parte demandante, lo mismo ha considerado la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en sentencia de 10.12.2015, si bien, a los efectos de calcular los intereses de demora.

Y a ello no obsta, que en las diversas resoluciones citadas por la Comunidad de Madrid, haya declarado el Tribunal Supremo que a pesar de haberse declarado nulo el procedimiento, puede volverse a dictar resolución tributaria de fondo con liquidación exigible. No siendo esto lo que aquí se discute, sino, si puede dictarse resolución tributaria y liquidación provisional y a cuenta, por solo parte de la deuda tributaria, dejando para después de terminado el procedimiento, liquidar otra parte.



Por todo lo cual resulta procedente estimar este motivo de nulidad y con él, el presente recurso contencioso administrativo".

### **TERCERO. Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. La Comunidad recurrente preparó recurso de casación, en cuyo escrito acredita el cumplimiento de los requisitos relativos al plazo, legitimación y recurribilidad.

2. Igualmente, identifica como infringidos: (i) el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); (ii) el artículo 190 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 (RGGI); y (iii) 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 (RGRVA).

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes del fallo que discute pues "[l]a interpretación de estas normas realizada por la sentencia, que difiere de la interpretación defendida por esta representación procesal conduce a la estimación del recurso interpuesto por la parte recurrente". Y justifica que la cuestión que suscita el recurso tiene interés casacional objetivo, conforme los artículos 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la jurisdicción contenciosa administrativa (LRJCA), por cuanto, por trascender del caso objeto del proceso, y ser potencialmente numerosos los supuestos iguales al planteado a los que se podría extender, máxime cuando ---según expresa--- cabe la posibilidad, conforme al artículo 110 de la LRJCA, la posibilidad de extensión de efectos de la sentencia recurrida, con lo que concurriría la circunstancia del artículo 88.2.c) de la misma LRJCA.

4. Mediante auto de 20 de enero de 2019, la Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación, ordenando el emplazamiento de las partes para su comparecencia ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en el plazo de treinta días, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo.

5. Recibidas las actuaciones y personadas las partes ante este Tribunal, por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo se dictó Auto el 24 de septiembre de 2020, acordando:

" 1º) Admitir el recurso de casación RCA/1182/2020, preparado por la Comunidad de Madrid contra la sentencia dictada el 4 de noviembre de dos mil diecinueve por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 688/2018 .

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

*Explicitar si habiéndose anulado en vía económico-administrativa una liquidación tributaria por falta de motivación en la valoración de determinados bienes y ordenada la retroacción de las actuaciones para que el órgano administrativo competente efectúe una nueva comprobación de valores debidamente motivada, la Administración puede, antes de realizar la oportuna valoración motivada de los bienes en discusión, dictar una liquidación provisional -a cuenta de la liquidación que finalmente resulte- conforme a los valores declarados por la contribuyente y compensar seguidamente tal liquidación provisional con la cuantía que resulte a devolver por la ya referida anulación de la liquidación tributaria, minorando así la devolución por ingresos indebidos que, de otro modo, habría debido producirse.*

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: (i) el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; (ii) el artículo 190 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; y (iii) 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. Y ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva este recurso haya de extenderse a otros preceptos si así lo exigiere el debate finalmente trabado, ex artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso administrativa .

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

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

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

### **CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.**



1. En el recurso de casación interpuesto —mediante escrito en el que se observan los requisitos legales—, señala la Comunidad Autónoma recurrente como normas que consideraba infringidas por la sentencia impugnada el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que prevé la existencia de liquidaciones provisionales en contraposición a la liquidaciones definitivas en el ámbito del procedimiento inspector (resultando relevante el apartado 4.b del citado precepto. Igualmente hacía referencia al artículo 190 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 (RGGI), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (que establece las clases de liquidaciones derivadas de las actas de inspección). Y, por último, la Comunidad Autónoma recurrente se refería al artículo 66, apartado 2º *in fine* y 4º del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.
2. Según la Comunidad Autónoma, recurrente lo que se cuestiona en el presente recurso se cuestiona es si una Administración tributaria —en ejecución de una resolución económico-administrativa que anula parcialmente una liquidación tributaria por falta de motivación de las valoraciones efectuadas, ordenándose, además, la retroacción de actuaciones—, puede, o no, dictar una liquidación provisional — "a cuenta" de la que finalmente se dicte— con base en los valores declarados por el contribuyente, con el efecto de reducir notablemente la devolución tributaria que debería, de otro modo, efectuarse.
3. En concreto, recuerda que la liquidación provisional dictada, de la que trae causa el presente procedimiento, se dictó para dar cumplimiento al fallo del TEAC, que anulaba la liquidación inicial por considerar insuficiente motivada la comprobación de valores de determinados bienes. Para hacer efectivo el fallo del TEAC —que solo se pronunció sobre la comprobación de valores—, se anuló la liquidación inicial practicada, y se devolvieron las cantidades indebidamente ingresadas correspondientes a la estimación parcial de la reclamación por el TEAC, pero no lo correspondiente al resto de los elementos de la regularización efectuada, que no se veían afectados por la citada resolución, en virtud del principio de conservación que se recoge en el artículo 66, en su apartado 2, *in fine* del RGRVA.
4. La sentencia recurrida, sin embargo, según la Comunidad Autónoma recurrente, niega la posibilidad de que en el ámbito de la inspección puedan realizarse liquidaciones provisionales a cuenta de la definitiva, y no toma en consideración los preceptos donde se contempla expresamente esta opción. La Inspección de los tributos puede practicar liquidaciones provisionales y definitivas de acuerdo con el artículo 101 de la LGT y el artículo 190.4. b) del RGGI, siendo, en todo caso, las primeras a cuenta de las definitivas que se practiquen, poniendo de manifiesto los supuestos en los que ello resulta posible, siendo razones relativas al procedimiento las que exigen más de una propuesta de liquidación, aunque se trate de una misma obligación tributaria objeto de un procedimiento inspector. Este criterio se refuerza a partir de 2018 con la modificación del artículo 190.4.c) del Reglamento, referido a la comprobación de valores, que, con una finalidad aclaratoria, explicita una serie de supuestos en los que la liquidación/es derivadas del procedimiento de inspección tendrán carácter provisional como sucede cuando no se haya podido comprobar la obligación tributaria por no haberse obtenido los datos solicitados a otra Administración, cuando se realice una comprobación de valores y se regularicen también otros elementos de la obligación, y, por último, cuando se aprecien elementos de la obligación vinculados a un posible delito contra la Hacienda Pública junto con otros elementos que no lo están.
5. La recurrente considera que el criterio de la sentencia supone reconocer como ingreso indebido el total de la liquidación inicial, lo que implicaría y ello implicaría equiparar un pronunciamiento de estimación parcial a que el TEAC hubiera anulado todos los elementos tributarios considerados en la liquidación y no solo un componente de menor transcendencia económica frente al importe total de la liquidación. Al tratarse de una estimación parcial, por defecto de forma, y sin haber considerado oportuno entrar en el fondo del asunto, la interpretación del artículo 66, en relación con el art. 101 LGT y 190 del RGGI, implicaría que, si bien procede, en ejecución del fallo del TEAC, la anulación de la liquidación originaria, se puede practicar una liquidación provisional, con la conservación de aquellos elementos que no hayan sido anulados, y a cuenta de la liquidación definitiva. Esto es, según se expresa, nos encontraríamos con un supuesto en el que se produce una regularización inspectora más amplia que la derivada exclusivamente de una comprobación de valores. La LGT, de modo semejante a lo que sucedía ya antes en los supuestos de conformidad parcial, prevé que habrán de parcelarse varias propuestas de liquidación: la derivada de la comprobación de valores, y la resultante del resto de elementos comprobados.
6. Termina señalando que, la STS de 10 de diciembre de 2015 invocada, y que el Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid admite que se refiere a los intereses de demora al dictar una nueva liquidación en sustitución de la anterior —y no a si procede o no la liquidación provisional girada—, no es aplicable al presente caso.



7. Por todo ello, terminaba suplicando a la Sala que estima el recurso, y, *"declare que en el ámbito del procedimiento inspector, en caso de estimación parcial de una reclamación económico administrativa o recurso por un defecto formal, sin pronunciamiento deliberado sobre cuestiones de fondo, es conforme a Derecho practicar liquidación provisional con aquellos elementos de la regularización no afectados por el defecto observado por el Tribunal con carácter previo a la liquidación definitiva que ponga fin a las actuaciones. Y en ese sentido, que se declare que en el transcurso de las actuaciones inspectoras, una vez determinados, por haber sido comprobados, parte de los elementos de la base imponible o de la liquidación del Impuesto, se puede proponer y dictar acuerdo de liquidación provisional, sin perjuicio de continuar las actuaciones de regularización del resto de los elementos hasta practicar la liquidación definitiva, siempre dentro del plazo máximo del procedimiento establecido en el artículo 150 de la Ley General Tributaria"*.

8. Por su parte, el Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, manifestó que se abstenía de formular oposición.

9. La parte recurrida sí formuló oposición al recurso de casación solicitando se *"desestime el recurso de casación por no concurrir aquí juicio de relevancia, pues la liquidación provisional en que se halla el origen del debate ya ha sido anulada por el TEAR de Madrid en resolución firme, habiendo privado de objeto al presente recurso"*.

*Adicionalmente, habiendo mediado un fallo del TEAC estimatorio por cuestiones de forma, ordenando una retroacción de actuaciones, nunca debió dictarse un acuerdo de ejecución que contuviera una liquidación provisional y nunca debió tampoco esa liquidación contenida en el acuerdo de ejecución dar como pie de recurso un incidente de ejecución. Los artículos 101 LGT y 190 RGGI invocados de contrario requieren ACTAS, es decir, propuestas de liquidación, precedidas de trámites de audiencia y de una reanudación formal de actuaciones.*

*Y por último, y a los solos efectos dialécticos, y para el caso de que la CAM hubiera retrotraído formalmente las actuaciones, no cabe desdoblar el procedimiento en fase de retroacción. Una vez dictada una única liquidación, y anulada por el TEAC por vicios de forma, no cabe después aprovechar la retroacción para desdoblar procedimientos y dictar dos liquidaciones donde en origen hubo una, dado que puede dar lugar a abusos procesales"*.

Alegaba la recurrida, tras realizar un pormenorizado relato de los elementos fácticos acaecidos, que la Comunidad Autónoma recurrente nunca dictó una liquidación provisional a cuenta, pues ello sólo hubiera sido posible si se hubiera reanudado efectivamente las actuaciones y se hubiera cumplido con los trámites procesales oportunos en garantía del derecho de defensa del interesado (entre ellos, trámite de alegaciones y formalización de acta), añadiendo que la misma no se dicta en el contexto de una retroacción de actuaciones — que hubiera exigido la concesión de un trámite de audiencia previo y de la posterior incoación de actas—, pues, en realidad, se trató de una actuación ajena al procedimiento de inspección que se debería haber reanudado, y cuya finalidad estaba limitada a evitar la devolución de la totalidad de las cantidades indebidamente ingresadas con ocasión de la primera liquidación que fue anulada. Añade que los artículos 101 LGT y 190 RGGI invocados de contrario requieren Actas, es decir, reanudaciones, sin que en el supuesto de autos se hubiera producido tal liquidación enmarcada en el ámbito de un procedimiento, pues la recurrente no procedió a la reanudación de las actuaciones, limitándose a ejecutar, sin reanudar, procedimiento alguno. Señalaba que una correcta interpretación del artículo 66 RGRVA lleva a la anulación total, y a reanudar, sin nada que conservar. Por todo ello, alcanzaba las siguientes conclusiones:

*"1.- Las liquidaciones provisionales ya han sido anuladas con carácter firme por el TEAR de Madrid, en la resolución a la reclamación NUM001 de 8 de junio de 2020.*

*2.- Porque la CAM nunca dictó una liquidación provisional a cuenta, pues nunca reanudó las actuaciones. Es decir, el debate se ha desenfocado por la CAM.*

*3.- Los artículos 101 LGT y 190 RGGI invocados de contrario requieren ACTAS, es decir, reanudaciones. Nunca hubo acta que precediera la pretendida liquidación provisional.*

*4.- La correcta exégesis del artículo 66 RGR lleva a la anulación total, y a reanudar. Nada cabe conservar, ni nada hay que ejecutar con signo a ingresar en un fallo que no contuvo pronunciamiento en cuanto al fondo. No cabe tampoco conservar nada.*

*5.- Y a los solos efectos dialécticos, y para el caso de que la CAM hubiera retrotraído formalmente las actuaciones, no cabe desdoblar el procedimiento en fase de retroacción, el desdoblamiento en dos liquidaciones, una provisional a cuenta de una definitiva, pudo hacerse en el procedimiento originario, antes de dictarse la primera liquidación cuya reclamación dio lugar a la Resolución del TEAC estimatoria parcial por falta de motivación. Pero una vez dictada una única liquidación, y anulada por el TEAC por vicios de forma, no cabe después aprovechar*



la retroacción para desdoblarse procedimientos y dictar dos liquidaciones donde en origen hubo una, dado que puede dar lugar a abusos procesales".

#### **QUINTO. Vista pública y deliberación.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 de la LRJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, señalándose, por providencia de 21 de abril de 2021, para votación y fallo la audiencia del día 22 de junio 2021, en cuyo acto tuvo lugar su celebración, con el resultado que ahora se expresa.

**SEXTO.** En la sustanciación del juicio no se han infringido las formalidades legales esenciales.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

##### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y posiciones de las partes en relación con la sentencia impugnada.**

La decisión adoptada por la Sala de instancia ha procedido, con la estimación del recurso contencioso administrativo formulado, a la anulación parcial de la resolución adoptada por el Jefe de Área de la Oficina Técnica de Inspección de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid, de 30 de mayo de 2017, por la que, en ejecución de previa resolución del TEAC de 15 de septiembre de 2016, se había procedido a declarar la nula la liquidación derivada del acta de inspección tributaria de disconformidad NUM000 así como otros pronunciamientos complementarios.

Por ello, el Auto de admisión nos exige que explicitemos "si habiéndose anulado en vía económico-administrativa una liquidación tributaria por falta de motivación en la valoración de determinados bienes y ordenada la retroacción de las actuaciones para que el órgano administrativo competente efectúe una nueva comprobación de valores debidamente motivada, la Administración puede, antes de realizar la oportuna valoración motivada de los bienes en discusión, dictar una liquidación provisional -a cuenta de la liquidación que finalmente resulte- conforme a los valores declarados por la contribuyente y compensar seguidamente tal liquidación provisional con la cuantía que resulte a devolver por la ya referida anulación de la liquidación tributaria, minorando así la devolución por ingresos indebidos que, de otro modo, habría debido producirse".

Los preceptos (101 de la LGT, 190 del RGGI y el 66 del RGRVA) cuya interpretación se pretende, se expresaban en los siguientes términos:

##### **- Artículo 101 de la LGT**

"2. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.

3. Tendrán la consideración de definitivas:

A) las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

a) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter.

4. En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales.

Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente (...).

**- Artículo 190 RGGI**, en la redacción aplicable al caso de autos, que señalaba que:

"1. Las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección tendrán carácter definitivo o provisional de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este artículo.



*Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance parcial tendrán siempre el carácter de provisionales.*

*Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance general tendrán el carácter de definitivas, salvo en los casos a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 de este artículo, en los que tendrán el carácter de provisionales.*

*2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme. Se entenderá, entre otros supuestos, que se producen estas circunstancias:*

*a) Cuando se dicten liquidaciones respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes o Impuesto sobre el Patrimonio en tanto no se hayan comprobado las autoliquidaciones del mismo año natural por el Impuesto sobre el Patrimonio y el impuesto sobre la renta que proceda.*

*b) Cuando se dicten liquidaciones respecto del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y no se haya comprobado el impuesto directo del pagador de los correspondientes rendimientos.*

*c) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas.*

*d) Cuando se dicte liquidación que anule o minore la deuda tributaria inicialmente autoliquidada como consecuencia de la regularización de algunos elementos de la obligación tributaria porque deba ser imputado a otro obligado tributario o a un tributo o período distinto del regularizado, siempre que la liquidación resultante de esta imputación no haya adquirido firmeza.*

*3. Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento por concurrir alguna de las siguientes causas:*

*a) Cuando exista una reclamación judicial o proceso penal que afecte a los hechos comprobados.*

*b) Cuando no se haya podido finalizar la comprobación e investigación de los elementos de la obligación tributaria como consecuencia de no haberse obtenido los datos solicitados a terceros.*

*c) Cuando se compruebe la procedencia de una devolución y las actuaciones inspectoras se hayan limitado en los términos previstos en el artículo 178.3.c) de este reglamento.*

*d) Cuando se realicen actuaciones de comprobación e investigación por los servicios de intervención en materia de impuestos especiales.*

*4. De acuerdo con lo dispuesto el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional, además de en los supuestos previstos en dicho párrafo, en los siguientes:*

*a) Cuando se haya planteado un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y no constituya el objeto único de la regularización, siempre que sea posible la práctica de liquidación provisional por los restantes elementos de la obligación tributaria.*

*b) Cuando concluyan las actuaciones de comprobación e investigación en relación con parte de los elementos de la obligación tributaria, siempre que esta pueda ser desagregada. El procedimiento de inspección deberá continuar respecto de los demás elementos de la obligación tributaria.*

*c) Cuando en un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto se dictará una liquidación provisional como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado.*

*d) Cuando así se determine en otras disposiciones legales o reglamentarias.*

*5. Las liquidaciones provisionales minorarán los importes de las que posterior o simultáneamente se practiquen respecto de la obligación tributaria y período objeto de regularización.*



6. Los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación provisional no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo y, exclusivamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias.

7. Los elementos de la obligación tributaria a los que no se hayan extendido las actuaciones de comprobación e investigación podrán regularizarse en un procedimiento de comprobación o investigación posterior".

- **Artículo 66 RGRVA** que disponía, en la redacción aplicable al supuesto de autos, lo siguiente:

"1. Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias.

La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión.

2. Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

En la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo.

3. Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido.

En el caso de la anulación de liquidaciones, se exigirán los intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados.

Cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre .

4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora (...)".

## **SEGUNDO.-Los hechos relevantes del caso.**

### **1º.El Acta de la Inspección tributaria.**

El 30 de octubre de 2012 la Inspección de Tributos de la Comunidad de Madrid incoa a la recurrente **ACTA NUM000** , en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado, por su condición de heredera, con motivo del fallecimiento de su tía doña María Dolores , con una cuota total a ingresar, incluidos los intereses de demora, de 431.151,90 euros.

En el acta se regularizan tres aspectos:

- Aumento del valor de los bienes inmuebles de naturaleza rústica previa comprobación de valores;
- Minoración del importe de la bonificación de una empresa familiar al no considerar afecta la tesorería; y,
- Importe del ajuar doméstico.

### **2º. Reclamación económica administrativa.**

Resolución TEAC de 15 de septiembre de 2016 parcialmente estimatoria:



- Anula la liquidación derivada del Acta, por carecer la comprobación de valores de las fincas rústicas efectuada por la Administración Tributaria de los requisitos necesarios de motivación. Esto es, se **anulan las valoraciones y la liquidación calculada** en base a las mismas.

- Se **ordena retrotraer las actuaciones** para que por el órgano competente se efectúe una nueva comprobación de valores debidamente motivada de dichas fincas: *"El principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo, determina que cuando un TEA anula un acto por estimar existente un defecto formal que lo invalida, y decide, por ello, retrotraer las actuaciones ordenando que se dicte nuevo acuerdo en el que se corrijan los defectos observados, el principio citado impide formular declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo. Lo contrario, además de poder incurrir en una intromisión de los órganos económicos- administrativos en la competencia atribuida a los órganos gestores, supondría crear una situación de indefensión en el obligado tributario o interesado, con vulneración del ordenamiento, ya que cuando se dicte un nuevo acuerdo corrigiendo los defectos observados y el interesado impugne el nuevo acuerdo, podría negársele arbitrariamente la posibilidad de impugnar las cuestiones de fondo, pues la oficina gestora podría reproducir su pronunciamiento de fondo anterior. En suma, anulado el acto administrativo por la existencia de vicios formales generadores de indefensión como es el caso, el órgano económico-administrativo carece de competencia para pronunciarse sobre las cuestiones de fondo planteadas por el recurrente (sobre la procedencia de aplicar la reducción del 85% al valor total de las participaciones sociales de la causante en Terraruba, S. L. y valor sobre cálculo incorrecto del ajuar doméstico por parte de la Inspección"*.

### **3º. Resolución de 30 de mayo de 2017 del Jefe de Área de la Oficina Técnica de Inspección (de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego) de la Comunidad de Madrid.**

- Se trata de resolución dictada como consecuencia de la resolución del TEAC de 15 de septiembre de 2016.

- No existe incoación ni reanudación de procedimiento alguno ni audiencia previa de la recurrente.

- En síntesis, la resolución:

. **Anula la liquidación** derivada del Acta (por importe de 431.151,90 €).

. Practica " **liquidación provisional** ... de acuerdo con los valores declarados de las fincas rústicas por el obligado tributario ... y que tendrá la consideración de **`a cuenta** de la que definitivamente se practique" (426.350,81 €).

. Acuerda la **devolución** de los 431.151,90 €, por tratarse de un ingreso indebido con los intereses de demora (531.225,81 €), y

. Practica **compensación** de las cantidades a ingresar y devolver (431.151,90 € - 426.350,81 € = A devolver 86.875,00 €).

. Concluye: *"Reponer las actuaciones inspectoras para que se efectúe una nueva comprobación de valores de las fincas rústicas debidamente motivada, y se proceda a practicar una nueva liquidación"*.

. Como pie de recurso se ofrece incidente de ejecución (241 ter LGT).

### **4º. Resolución TEAC de 12 de abril de 2018 por la que se desestima el recurso de ejecución contra la resolución de 30 de mayo de 2017.**

- Ejecuta resolución TEAC en sus propios términos.

- Es irrelevante el que la nueva liquidación lo sea provisional y "a cuenta", pues *"una vez efectuada la nueva comprobación de valores sustitutiva de la anulada, se procederá a practicar una nueva liquidación en el procedimiento inspector reiniciado, contra la cual, obviamente, podrá interponer la interesada los recursos o reclamaciones que procedan"*.

### **5º.Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.**

Estima el recurso contencioso administrativo y anula la resolución impugnada, en los términos expresados.

### **TERCERO.- Interpretación jurídica de las cuestiones planteadas en el auto de admisión y la doctrina de la Sala.**

Como hemos expresado hemos de mantener la doctrina establecida por la Sala de instancia, en la sentencia que se recurre, debiendo responderse a la cuestión planteada por el auto de admisión del presente recurso en el sentido de que *"habiéndose anulado en vía económico-administrativa una liquidación tributaria por falta de motivación en la valoración de determinados bienes y ordenada la retroacción de las actuaciones para que el órgano administrativo competente efectúe una nueva comprobación de valores debidamente motivada, la Administración no puede, antes de la reanudación del procedimiento para reparar el vicio formal, dictar una*



*liquidación provisional —a cuenta de la liquidación que finalmente resulte— compensando seguidamente tal liquidación provisional con la cuantía que resulte a devolver por la ya referida anulación de la liquidación tributaria, minorando la devolución por ingresos indebidos".*

Y debemos dar tal respuesta ratificando la doctrina ya establecida en la STS 899/2021, de 23 de junio (RC 2435/2020), de conformidad con los principios de igualdad y unidad de doctrina, al tratarse de actuaciones similares:

*"Entendemos, como sugiere la parte recurrida, que la recurrente desenfoca el real debate suscitado, y con ello las respuestas que han de merecer las cuestiones identificadas como de interés casacional.*

*Efectivamente no hay inconveniente jurídico alguno para convenir con la parte recurrente que "La Inspección de los tributos puede practicar liquidaciones provisionales y definitivas de acuerdo con el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 190 del Real Decreto 1065/2007, y en concreto en su apartado 4 b) siendo en todo caso las primeras a cuenta de las definitivas que se practiquen".*

*Lo que ya no podemos compartir es su afirmación de que "La sentencia, sin embargo, niega la posibilidad de que en el ámbito de la inspección puedan realizarse liquidaciones provisionales a cuenta de la definitiva, y no toma en consideración estos preceptos donde se contempla expresamente esta opción", porque con dicha afirmación se obvia el dato fundamental y primero del que ha de partir el enjuiciamiento propuesto, y que es puesto de manifiesto en la sentencia impugnada, cual es que los actos originales impugnados se producen en el seno de la ejecución de una resolución del TEAC, lo cual condiciona y determina la correcta decisión.*

*Las alegaciones que formula la parte recurrente en defensa de su posición resultarían adecuadas si el debate viniera circunscrito al procedimiento inspector -o a los de gestión-; sin embargo, no estamos en el ámbito propio de la aplicación de los tributos y los procedimientos legalmente previstos al efecto, sino en el de revisión y en concreto en de ejecución de las resoluciones de los órganos económico administrativos, por lo que el primer análisis debe de enmarcarse en este ámbito y determinarse el alcance de la ejecución y su proyección, en su caso, en aquel ámbito.*

*Como se ha puesto de manifiesto se siguieron actuaciones para regularizar la situación del contribuyente, girándose la liquidación correspondiente, la que fue impugnada por falta de motivación de las comprobaciones de las fincas rústicas, cálculo del ajuar doméstico y aplicación de la reducción por empresa familia; el TEAC se pronuncia en 15 de septiembre de 2016, anulando por falta de motivación las valoraciones de las fincas rústicas integrantes de la herencia, así como la liquidación calculada en base a las mismas, ordenando la retroacción de actuaciones para que el órgano competente efectuara una nueva comprobación de los valores debidamente motivada. El TEAC no se pronunció de forma expresa respecto de los otros motivos de impugnación planteados, pero es obvio que la estimación parcial lo es, en puridad, no porque desestimara las otras dos cuestiones propuestas, sino porque no entra a analizar y resolver sobre las cuestiones de fondo que también se planteaban en la reclamación. En definitiva, como se recoge en la sentencia impugnada, "la anulación de la liquidación practicada, y no una anulación parcial, que anulando parte de la liquidación, confirme la parte restante, que es en la práctica lo acordado por la Inspección".*

*Se siguió, pues, un procedimiento de inspección y se anuló la liquidación resultante de la tramitación seguida; la anulación de la misma lo fue por motivo formal.*

*Pues bien, al respecto existe una consolidada línea jurisprudencial que señala que en estos casos las cuestiones que puedan suscitarse pertenecen al ámbito propio de la ejecución de resoluciones económico-administrativas, que se rige por los cauces previstos en los artículos 66 y siguientes del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, pueden verse por ejemplo sobre lo dicho las Sentencias de 31 de octubre de 2017, rec. cas. 572/2017 ó la de 22 de mayo de 2018, rec. cas. 315/2017, a las que siguen otras muchas en el mismo sentido.*

*Brevemente para dejar constancia que sobre esta cuestión hemos dicho, valga al efecto la sentencia de 19 de noviembre de 2020, rec. cas. 4911/2018, (aunque las referencias y transcripción de algunos de los artículos del Real Decreto 520/2005, son de su redacción anterior a la actual, sin afectar a la esencia de lo dicho):*

(...)

*"Tal y como ha declarado esta Sala en sentencias de 31 de octubre de 2017 (RCA 572/2017) y 22 de mayo de 2018 (RCA 315/2017), el artículo 239.3 LGT, en la redacción vigente al tiempo de los hechos de este litigio (año 2014, en que fue dictada la resolución del TEAR de Canarias que anuló la primera liquidación), determina el contenido posible de las resoluciones de los órganos de revisión económico-administrativa: la decisión puede ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. Conforme a su tenor literal:*



"[...] 3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. **La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado** por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

**Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal".**

Por lo tanto, la LGT, en la redacción entonces vigente, no contenía una regulación específica en materia de ejecución de las resoluciones económico-administrativas. Su disciplina se encontraba únicamente en el **Real Decreto 520/2005 -RGRVA-**, cuyo Título V se refiere a la ejecución de resoluciones pronunciadas en procedimientos tributarios de revisión. Éste **contiene un precepto general aplicable a todas las resoluciones revisoras, cualquiera que sea el procedimiento en el que se hubieran dictado (el artículo 66), y otro especial para las pronunciadas en reclamaciones económico-administrativas (el artículo 68).**

El artículo 66 RGRVA, 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).

A partir de aquí, el precepto se bifurca para distinguir **dos situaciones jurídicas netamente diferenciables**: 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. **A las segundas alude el apartado 4, que indica que "[N]o obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora".**

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.

Por su parte, el artículo 68 RGRVA, encuadrado en la Sección 2ª relativa a las Normas especiales para la ejecución de 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), que el tribunal declarará la inadmisibilidad del incidente de ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 LGT (apartado 2), añadiendo que el incidente de ejecución se regulará por las normas del procedimiento general o abreviado que fueron aplicables para el recurso o la reclamación inicial, y se suprimirán de oficio todos los trámites que no sean indispensables para resolver la cuestión planteada (apartado 3) y que los órganos que tengan que ejecutar las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán solicitar al tribunal económico-administrativo una aclaración de la resolución.

Esta regulación del **artículo 66 RGRVA** nos lleva a efectuar la esencial distinción, en los supuestos de resoluciones estimatorias pronunciadas por los órganos de revisión económico-administrativos, entre las siguientes **situaciones**:

... 2ª) **La anulación por vicios de forma que han provocado indefensión, con el consiguiente mandato de retroacción de actuaciones, supuesto en el que el plazo de un mes al que se refiere el artículo 66.2 RGRVA claramente no rige, pues de la dicción literal del artículo 66.4 RGRVA se desprende la inaplicabilidad de dicho plazo.**

Estas decisivas 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 exégesis, al prever una regulación diferente para ambos casos.

2ª) Aceptar que en los casos de retroacción de actuaciones juega el plazo de un mes del artículo 66.2 haría virtualmente imposible cumplir el mandato de que los actos de ejecución se notifiquen en ese plazo fugaz desde que la resolución de anulación tuvo entrada en el órgano llamado a su ejecución, por lo que



parece evidente que el titular de la potestad reglamentaria no pudo pensar en tal plazo limitativo en casos de retroacción.

*... Por tanto, las cuestiones que puedan suscitarse en relación con el nuevo acto dictado pertenecen al ámbito propio de la ejecución de resoluciones económico-administrativas, remitiendo al interesado al planteamiento de un incidente de ejecución.*

*... De otro, al artículo 241.ter LGT que lleva por rúbrica Recurso contra la ejecución y dispone que "[s]i el interesado está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa" (apdo 2) podrá presentar el recurso que se regula en dicho precepto, añadiendo que "[n]o cabrá la interposición de recurso de reposición con carácter previo al recurso contra la ejecución" (apdo 7) y que "[e]l Tribunal declarará la inadmisibilidad del recurso contra la ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de esta Ley" (apdo 8)"*

*Sintetizando la doctrina legal que se anuncia en la referida sentencia de 31 de octubre de 2017 antes referida, que aunque se refiere a un procedimiento de gestión es plenamente aplicable al procedimiento de inspección, y que ha sido desarrollada en pronunciamientos posteriores, también respecto de supuestos referidos a procedimientos de inspección, en lo que ahora interesa resaltar que la retroacción de actuaciones, como es el caso, en tanto que como se ha visto se produjo un vicio formal que dio lugar a la estimación parcial, 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 le puso fin, esto es, cuando se anula la liquidación por un vicio formal, sin perjuicio de la conservación de los actos producidos en la tramitación que no se hayan visto afectados, lo que existe es una marcha atrás del mismo procedimiento original seguido, no existe un nuevo procedimiento, sino que se persigue reparar la quiebra formal determinante de la anulación. Por tanto, la Administración se coloca en dicho momento procedimental y debe de culminar dicho procedimiento en el plazo que le resta para agotar los plazos dispuestos al efecto, puesto que en otro caso se 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). Lo que pretende la Administración en este caso, de llevar a cabo una nueva liquidación aprovechando los actos procedimentales no afectados por la declaración de nulidad, sustrayéndolos del procedimiento original del que forman indisolublemente parte con la finalidad compensatoria vista, supondría ignorar las garantías del interesado evitando las consecuencias fatales de la actuación extemporánea de la Administración, en su caso; por tanto, declarado el vicio formal y la anulación de la liquidación girada y ordenada la retroacción de actuaciones, los actos a que venía obligada la Administración quedaban circunscritos al ámbito propio de la ejecución, que en lo que ahora interesa se desenvolvían en la nulidad de la liquidación con devolución de lo indebidamente ingresado más intereses y la marcha atrás del procedimiento al momento de producirse el vicio que debía ser reparado, y sólo una vez reanudado de nuevo el procedimiento original tendría cabida las actuaciones que la parte recurrente considera adecuadas en aplicación de los tributos".*

Esta doctrina ha sido ratificada por la más reciente STS 950/2021, de 1 de julio (RC 2006/2020).

#### **CUARTO.- La concreta aplicación al supuesto de autos.**

De conformidad con la anterior doctrina resulta procedente que declaremos no haber lugar al recurso de casación planteado por la Comunidad Autónoma de Madrid, confirmando la sentencia de instancia, por cuanto la fundamentación y fallo de la misma sentencia resultan conformes al Ordenamiento jurídico, al haber sido correctamente interpretado y ajustado a la doctrina establecida.

#### **QUINTO.- Costas.**

No ha lugar a la imposición de las costas de este recurso por no apreciarse temeridad o mala fe en las partes, por lo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 93.4º de la LRJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

**VISTOS** los preceptos y jurisprudencia citados, así como los de pertinente aplicación.

### **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 sentados en el Fundamento Jurídico Tercero de la presente sentencia.



2º. No haber lugar al recurso de casación 1182/2020 interpuesto por **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID** contra la sentencia 657/2019, de 4 de noviembre de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sección Novena), dictada en el recurso contencioso administrativo 688/2018, seguido contra resolución de 12 de abril de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Central, por la que se había desestimado la reclamación económico- administrativa interpuesta contra el anterior acuerdo de 30 de mayo de 2017 por el que, el Jefe de Área de la Oficina Técnica de Inspección (de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego) de la Comunidad de Madrid, dictada como consecuencia de la anterior resolución de Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de septiembre de 2016.

3º. No hacer expresa condena sobre el pago de las costas del recurso.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ