



Roj: **STS 2052/2018 - ECLI:ES:TS:2018:2052**

Id Cendoj: **28079130022018100152**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **22/05/2018**

Nº de Recurso: **315/2017**

Nº de Resolución: **819/2018**

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 12448/2016,**  
**ATS 2644/2017,**  
**STS 2052/2018**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 819/2018**

Fecha de sentencia: 22/05/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 315/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 16/05/2018

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

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.: 315/2017

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

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 819/2018**

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 22 de mayo de 2018.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **315/2017**, interpuesto por la **COMUNIDAD DE MADRID**, representada y defendida por la letrada de sus servicios jurídicos, contra la sentencia de 24 de octubre de 2016, de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, pronunciada en el recurso nº 70/2015 (ES:TSJM:2016:12448), en relación con liquidación del Impuesto sobre Sucesiones. Han comparecido como partes recurridas el Abogado del Estado, en la representación que por Ley ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**; y el procurador don Alberto Alfaro Matos, en nombre y representación de **DON Rafael**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis.

## ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada el 24 de octubre de 2016, que estimó el recurso jurisdiccional nº 70/2015, deducido por don Rafael contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Madrid de 12 de noviembre de 2014, desestimatoria de la reclamación formulada contra la liquidación de la Subdirectora General de Gestión Tributaria de la Comunidad de Madrid de 12 de mayo de 2014, relativa al Impuesto sobre Sucesiones, por importe de 3.482,77 euros, dictada en sustitución de la antes anulada por el propio TEAR en acuerdo de 28 de junio de 2013.

2. Los hechos sobre los que ha versado el pleito, según refleja la sentencia impugnada en su fundamento cuarto, son los siguientes:

1º.- El 30 de septiembre de 2006 falleció en Madrid Don Luis Alberto, de cuya sucesión *mortis causa* se trata.

2º.- El 4 de marzo de 2007 se presentó en la oficina gestora la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones (modelo 650).

3º.- El 3 de febrero de 2011 se notificó al recurrente un informe de valoración, así como la liquidación provisional del Impuesto sobre Sucesiones, dictadas por la Subdirectora General de Gestión Tributaria de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid, a efectos del artículo 134.1 LGT.

4º.- Contra dicha liquidación se interpuso recurso de reposición, estimado parcialmente por resolución de 8 de julio de 2011.

5º.- Contra la mencionada resolución, el interesado interpuso reclamación ante el TEAR de Madrid, registrada con el nº 28/27681/2012.

6º.- Mediante acuerdo de 28 de junio de 2013, el TEAR de Madrid estimó en parte (sic) la reclamación deducida, por falta de motivación. No se llega a saber la razón, -no explicada- por la que la estimación es parcial y no total. Tal acuerdo se limita a anular la liquidación recurrida, sin ordenar formalmente la repetición de las actuaciones del procedimiento en que aconteció la infracción, de suerte que estamos ante una retroacción no expresamente acordada o impuesta, sino puramente implícita.

7º.- La resolución del TEAR tuvo entrada en la Consejería de Economía y Hacienda, Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, el 7 de agosto de 2013 y, en fecha ignorada (figura manuscrita la del 16 de noviembre de 2013) se acordó su ejecución, con anulación (sic) de la liquidación a la que dicha resolución se refería.

8º.- El 14 de marzo de 2014, la Comunidad de Madrid tramitó expediente de comprobación de valores y comunicó nueva propuesta de liquidación provisional, con apertura del trámite de alegaciones, en relación con el Impuesto sobre Sucesiones. A dicha resolución se acompañaba una segunda comprobación de valores, emitida el 15 de enero de 2014 y notificada el 31 de marzo de 2014.



9º.- El 12 de mayo de 2014 se dictó la nueva liquidación provisional sustitutiva, ascendente a 3.482,77 euros, que fue notificada el día 19 de mayo de 2014.

10º.- Frente a la liquidación provisional se formuló nueva reclamación, el 17 de junio de 2014, ante el TEAR de Madrid.

11º.- Por resolución de este órgano colegiado de 12 de noviembre de 2014 se desestimó la reclamación y se confirmó la comprobación de valores y liquidación de 12 de mayo de 2014, practicada en ejecución de la previa resolución del TEAR antecitada.

12º.- La expresada resolución fue impugnada ante la Sala de instancia, siendo el objeto del recurso nº 70/2015, de que dimana este recurso de casación.

13º.- Sustanciado el proceso jurisdiccional contra la expresada resolución, que confirma íntegramente la liquidación, la Sala de instancia dictó sentencia el 24 de octubre de 2016, estimatoria del recurso, con anulación de las resoluciones impugnadas. La sentencia razona lo siguiente, en síntesis, en relación con la caducidad del procedimiento de comprobación seguido, con resultado de que, suprimido el efecto interruptivo de la prescripción por dicha causa, ésta ha extinguido la deuda (FJ 5º):

"[...] QUINTO.- Para dar adecuada respuesta al debate suscitado en los términos en que nos viene planteado por la tesis de los argumentos de la recurrente y de su oposición a ellos, es necesario indicar que la primera cuestión que deberá analizar la Sección es si había prescrito el derecho de la Comunidad de Madrid a liquidar la deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sucesiones, como consecuencia de que se había producido la caducidad del segundo expediente de comprobación de valores en el que se practicó la liquidación.

A través de este motivo se plantea pues la caducidad del segundo procedimiento de comprobación de valores sustitutivo del anulado por falta de motivación.

Este Tribunal (por ejemplo, en sentencia de esta Sección Novena núm. 422/2015, de 18 de mayo, rec. 77/2013, entre otras) ha considerado que, tras la anulación de una primera comprobación de valores, los actos que integran la segunda comprobación corresponden a un procedimiento distinto y autónomo del anterior por así preverlo los artículos 66.2º y 70 del Reglamento general de revisión, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. El primero de dichos preceptos, sobre ejecución de resoluciones administrativas, manifiesta en términos inequívocos que «los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación».

La declaración del TEAR anulando una comprobación de valores por falta de motivación obliga a practicar una segunda comprobación, entre otras razones porque no es posible limitarse a adicionar la antigua liquidación con una motivación que correspondería al dictamen pericial en que aquella se ha fundamentado. Los defectos observados en el informe del perito de la Administración solo pueden subsanarse mediante otro informe de la misma procedencia. Y la segunda comprobación de valores debe someterse a las normas reguladoras del procedimiento, dado el sometimiento de la Administración para la elaboración de sus actos al procedimiento administrativo establecido ( artículo 53.1 LRJ-PAC y 30.2 y 83.3 LGT ). El artículo 57.4º la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria prescribe que «la comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta ley » en todo caso.

En el presente supuesto estamos ante un procedimiento de comprobación de valores en el que el comienzo tiene lugar mediante la notificación de las propuestas de liquidación y valoración. El artículo 134.1º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria expresamente declara que «(...) el procedimiento se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el apartado 3 de este artículo» y finaliza, entre otras causas, por caducidad o por resolución expresa que contenga la liquidación provisional, a tenor del artículo 139.1 a ) y b) de la misma Ley .

Es cierto que dicho precepto admite que el procedimiento comience «cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el apartado 3 de este artículo». Pero la inaplicación de esta norma no suscita aquí dudas, puesto que se refiere a aquellos supuestos en que la actividad de comprobación no requiere acudir a los medios de tal artículo, por ejemplo, en la hipótesis prevista en el número 4 del art. 134 de que la ley establezca que el valor comprobado debe producir efectos respecto a otros obligados tributarios, y en los casos contemplados en los dos apartados del artículo 157.1 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (el valor comunicado por la Administración en aplicación del art. 90 la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y los valores publicados por aquella conforme al art. 57.1).



En nuestro supuesto, con evidencia hubo de existir un acuerdo previo de iniciación anterior a la propuesta de liquidación de 14 de marzo de 2.014, única justificación posible de la emisión del dictamen de 15 de enero de 2.014, pero su falta de constancia en modo alguno puede beneficiar a la Administración autora de la infracción legal, ni, por consiguiente, debe dispensarla del deber de resolver en el plazo de seis meses del artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

Y el hecho de que no se haya iniciado con arreglo a lo establecido en la LGT (propuesta de liquidación y trámite de alegaciones notificado al interesado) no puede suponer que no esté sujeto a plazo alguno.

En este caso, la omisión por parte de la Administración del procedimiento no puede en ningún caso perjudicar al contribuyente.

En consecuencia, debemos acordar la nulidad de esta segunda liquidación porque se ha dictado en un procedimiento caducado, y ello, a su vez, arrastra la declaración solicitada por la recurrente de prescripción del derecho a liquidar, pues anulada dicha liquidación por caducidad del procedimiento, perdiendo con ello dichas actuaciones el efecto interruptivo de la prescripción, no ha tenido lugar, desde la primera resolución anulatoria del TEAR de 28 de junio de 2013, ninguna actuación que tenga dicha virtualidad interruptora, efecto que no se ha de reconocer a los recursos interpuestos contra aquella liquidación caducada, tal y como venimos declarando desde nuestra sentencia de 12 de junio de 2014 , en la que argumentábamos lo siguiente:

*«Así centrada la cuestión discutida, ésta se reduce a resolver si cabe otorgar eficacia interruptiva de la prescripción -como se pretende en la demanda por el Letrado de la Comunidad de Madrid- a un recurso o reclamación interpuesto contra liquidación incurrida en caducidad, circunstancia que cabe predicar del recurso de reposición interpuesto el día 7 de febrero de 2008, contra la liquidación notificada el 14 de enero de 2008, incurrida en caducidad.*

*Esta cuestión ha venido resolviéndose por esta Sección en anteriores pronunciamientos (sentencia nº 1252/13, de 7 de noviembre de 2013, dictada en el recurso nº 657/11 , entre otras) en el sentido de conceder eficacia interruptiva a los recursos o reclamaciones interpuestos contra resoluciones incurridas en caducidad, incluso cuando tengan por objeto, exclusivamente, que esta caducidad sea reconocida o declarada, solución a la que llegábamos en estricta aplicación de la doctrina que derivaba de la STS de 23 de octubre de 2012 , dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina, que se pronunció sobre esta cuestión en los siguientes términos:*

*"la cuestión esencial del recurso es la relativa a la interpretación de la expresión "El cómputo del plazo de prescripción se interrumpirá (...) por la interposición de recursos de cualquier clase" empleada por los artículos 66 LGT de 1.963 y 39.3.b) de la LG5 y determinar si esos "recursos de cualquier clase" hacen referencia, también, a los entablados en procedimientos caducados o, mejor dicho, a los que se entablan precisamente para conseguir la declaración de caducidad del expediente. Según ha resuelto la Sala anteriormente, los recursos interpuestos contra una primera resolución de reintegro, luego anulada por caducidad como consecuencia precisamente de esos recursos, interrumpían el plazo de prescripción del derecho de la Administración para liquidar y exigir el reintegro de la subvención. Debe entenderse que se ha producido interrupción legal del plazo de prescripción por el hecho de interposición de los referidos recursos, puesto que en ningún caso se infiere que la actuación paralizante sea injustificada e imputable a la Administración, lo que determina declarar que la prescripción no se ha consumado, ya que, "si después de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras y antes de transcurrir el plazo prescriptivo de los cinco años, la Administración o el propio contribuyente realizan actividades interruptivas de la prescripción, no ha lugar a apreciar la misma".*

*Ahora bien, recientemente se ha dictado por el Tribunal Supremo la STS de 19 de diciembre de 2013 -es el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 1885/2013 - dictada igualmente en un recurso de casación para la unificación de doctrina, en la que, apartándose de la anterior conclusión, se llega exactamente a la contraria, pues en esta reciente sentencia se argumenta por el Tribunal Supremo, en su FJ 3º, que:*

*"... Pues bien, en los casos de actuaciones llevadas por la Administración en el seno de un procedimiento caducado, el efecto inmediato de la declaración de caducidad es la desaparición jurídica del procedimiento, lo que conlleva que el mismo se deba tener por no realizado.*

*La desaparición jurídica del procedimiento caducado, como mantiene la demandante, conduce a negar efectos interruptivos de la prescripción a cuantas reclamaciones y recursos se interpongan en plazo por el obligado tributario para obtener la declaración de caducidad".*

*En este estado de cosas, la Sección ha decidido acogerse a esta nueva doctrina del Tribunal Supremo -que compartimos-, no sólo por tratarse de la más nueva postura del Alto Tribunal, sino también porque esta última sentencia citada de 19 de diciembre de 2013 , se dicta en materia específicamente tributaria y, en cambio, la*



anterior, si bien interpretaba los preceptos de la LGT sobre interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, realmente, se refería a la materia de subvenciones».

Por todo lo anteriormente expuesto procede declarar la caducidad del segundo expediente de comprobación de valores y la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria [...].

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

1. La Letrada de la Comunidad de Madrid, disconforme con el fallo de la sentencia y con la fundamentación que le sirve de sustento, presentó contra ésta, el 22 de diciembre de 2016, escrito de preparación del recurso de casación.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas el artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa -RGRVA-, en relación con los artículos 26.5, 104 y 134 ; y artículos 66.a ) y 68.1.a) de la Ley General Tributaria -LGT -.

3. La Sala de instancia acordó, mediante auto de 11 de enero de 2017, tener por preparado el recurso de casación deducido por la letrada de la Comunidad de Madrid, en la representación y defensa de ésta.

4. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación en auto de 29 de marzo de 2017 , en que aprecia el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en estos literales términos:

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

*Determinar si, 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 nuevo procedimiento de gestión del artículo 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , al que resulta de aplicación el artículo 104 de dicha ley , o en un procedimiento 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 , y en este segundo supuesto, si el incumplimiento del plazo de ejecución previsto en el apartado 2 de dicho precepto reglamentario tiene o no 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..."*

Posteriormente, la propia sección dictó otro auto de 28 de abril de 2017, aclaratorio del anteriormente citado, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

*"...Subsanar el auto de 22 de marzo de 2017, que admitió a trámite el RCA/315/2017, procediendo a sustituir el punto 7 del fundamento jurídico segundo por los puntos 7.1, 7.2, 8.1 y 8.2 del fundamento jurídico segundo del auto de 29 de marzo de 2017, que admitió trámite el RCA/572/2017 , y a cambiar la formulación de la cuestión de interés casacional contenida en el punto 2º del fallo, haciéndola coincidir con la formulación de la cuestión de interés casacional contenida en el punto 2º del fallo del auto de 29 de marzo de 2017 ..."*

Tal formulación -definitiva- es, literalmente reproducida, la siguiente:

*"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en 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 recurso de casación por escrito de 18 de mayo de 2017, que observa los requisitos legales, en que se menciona como norma infringida el artículo 66 del RGRVA, al considerar que a la nueva liquidación dictada en ejecución de resoluciones administrativas le es aplicable el apartado 2 de dicho precepto, que no configura un plazo de caducidad, ya que su infracción sólo determinaría la imposibilidad de exigir intereses de demora, conforme al artículo 26.5 LGT .

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 prevé aquel precepto reglamentario para adoptar la ejecución de resoluciones no es de caducidad, siendo la única consecuencia de su superación que no puedan exigirse intereses por razón del exceso temporal, conforme dispone el artículo 26.5 LGT . Invoca la sentencia dictada por esta Sala el 2 de junio de 2011 (recurso de casación nº 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 (RPREA), indica que el límite temporal previsto 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 (recurso de casación nº 3880/2011; ES:TS :2012:2077).

2.2. 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. Al efecto invoca la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2004 (recurso de casación en interés de la Ley nº 39/2003; ES:TS:2004:4620), aunque reconoce que en ella se interpreta legislación anterior, no aplicable *ratione temporis* al caso enjuiciado.

2.3. Señala que la sentencia de esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2017 (recurso de casación nº 2253/2015 ; ES:TS:2017:199) aplicó al efecto el artículo 150.5 LGT , que se refiere a las actuaciones de inspección, siendo así que en el caso presente se trata de un procedimiento de gestión, a través del cual se ha ejecutado una resolución del TEAR de Madrid.

3. Sobre la denunciada infracción de los artículos 26.5 , 104 y 134, en relación con los artículos 66.a ) y 68.1.a) de la LGT se aducen los siguientes argumentos:

3.1. La sentencia impugnada prescinde, en su opinión, del plazo previsto en el artículo 66 RGRVA, por el que la Administración no está dispensada de resolver en plazo, aunque no hubiera comunicado el inicio del procedimiento de ejecución de la resolución del TEAR de 28 de junio de 2013. Por ello, tiene en cuenta el período transcurrido entre la recepción de la resolución por la Administración (7 de agosto de 2013) y la fecha de notificación de la liquidación (31 de marzo de 2014) para concluir que, dado que entre ambas fechas han transcurrido más de seis meses, debe apreciarse la caducidad del procedimiento, con los efectos previstos en el artículo 104 de la LGT , al que se remite el artículo 134 del mismo texto normativo.

3.2. Frente a esa conclusión de la sentencia, la Comunidad de Madrid mantiene, en cambio, que el plazo previsto en el artículo 66.2 RGRVA no es de caducidad y su incumplimiento sólo ocasionaría la imposibilidad de exigir intereses de demora - artículo 26.5 LGT -. La Administración, mientras no transcurra el plazo de prescripción puede determinar la deuda tributaria, sin estar limitada por el plazo de seis meses referido en el artículo 104 LGT y contado desde la comunicación de la resolución del TEAR a la Administración, como argumenta el Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

3.3. Sentada la premisa de que el procedimiento no ha caducado, puesto que no es de aplicación, según su parecer, el artículo 104 LGT , también se habrían vulnerado, por conexión, los artículos 66.a ) y 68.1.a) de la misma Ley . En este caso, la liquidación notificada el 31 de marzo de 2014 interrumpió la prescripción, al igual que las reclamaciones y recursos interpuestos más tarde. Entre ninguno de ellos ha transcurrido el plazo de cuatro años, por lo que no ha prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria. Cita en apoyo de su tesis una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que, como es sabido, no constituye jurisprudencia ni puede ser invocada ante este Tribunal Supremo como si su criterio nos fuera vinculante.

3.4. Añade que el fallo del TEAR ordena la anulación de las actuaciones por falta de motivación de la comprobación de valor, pero no determina la nulidad de pleno derecho. En efecto, objeta que, a diferencia de las actuaciones declaradas nulas de pleno derecho, las anulables sí interrumpen la prescripción, encontrándonos en el presente caso ante una secuencia de actuaciones de la Administración, reclamaciones y fallos del TEAR, sin que en ningún caso haya transcurrido el plazo de cuatro años de prescripción. Así lo ha establecido el Tribunal Supremo, en sentencia de 19 de abril de 2006 (recurso de casación en interés de Ley nº 58/2004).

4. Precisa en el suplico que su pretensión consiste en la anulación de la sentencia impugnada, por incurrir en las infracciones que se denuncian, solicitando una declaración de este Tribunal Supremo que "fije la interpretación del artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , por el que se aprueba el Reglamento general de

desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, en el sentido de considerar que en caso de liquidaciones tributarias dictadas como consecuencia de la anulación de una liquidación anterior mediante resolución de tribunal económico-administrativo, esta nueva liquidación se entiende dictada en un procedimiento de ejecución de resoluciones administrativas, resultando plenamente aplicable el referido artículo 66, 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 de la Ley General Tributaria; y, en consecuencia, anule la Sentencia objeto del presente recurso, confirmando la liquidación girada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

#### **CUARTO .- Oposición al recurso de casación del Abogado del Estado.**

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de 4 de julio de 2017, en el que manifiesta que se abstiene de formular oposición.

#### **QUINTO .- Oposición al recurso de casación del Sr. Rafael .**

Por su parte, el procurador Sr. Alfaro Matos, en representación de don Rafael , formalizó su oposición el 11 de septiembre de 2017, en que suplica una sentencia desestimatoria del recurso de casación, confirmando la recurrida, con imposición de costas. Razona así el recurrido, sintéticamente expuesto:

##### **1. De la caducidad del procedimiento.**

**1.1.** Reivindica la aplicación del artículo 104.1 de la LGT , que ordena 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, salvo que lo establezca una norma *con rango de ley* o venga previsto en la normativa comunitaria europea y, cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses. Su apartado 4 determina que el vencimiento de ese plazo máximo producirá, en ausencia de regulación expresa (que habrá de serlo con rango de ley), la caducidad del procedimiento, la cual no producirá, por sí sola, la prescripción de las facultades de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción.

**1.2.** Sobre el particular, el Real Decreto 520/2005 -RGRVA- no puede contradecir las previsiones superiores de la LGT, de suerte que la interpretación de aquél debe realizarse acomodándolo, siempre, a lo ordenado por ésta; y, por supuesto, no podrá aplicarse el reglamento de forma distinta a las disposiciones de la Ley, máxime cuando tal interpretación vaya en contra de los derechos e intereses del contribuyente.

En este sentido, indica el recurrido que el plazo de un mes que prevé el artículo 66.2 del Reglamento no es de caducidad (y su incumplimiento llevará aparejados los efectos previstos en el art. 26.5 de la Ley General Tributaria ). Ahora bien, que tal plazo, en sí mismo, no sea de caducidad, no significa que la Administración pueda dejar de resolver en el plazo máximo de seis meses que le impone el art. 104 LGT .

**1.3.** Entender lo contrario, significaría, en supuestos como el que nos ocupa, y como pretende la Letrada de la Comunidad de Madrid, dejar al arbitrio de la Administración el plazo para resolver el expediente, haciéndolo cuando lo considere oportuno -incluso más allá de los seis meses- sin sufrir una *sanción* distinta que la mera imposibilidad de exigir intereses de demora. A juicio del recurrido, semejante interpretación carece por completo de sentido tuitivo, legal y lógico, al infringir directa y totalmente, vaciándolo de contenido, lo prevenido en el art. 104 LGT .

**1.4.** Con referencia al asunto litigioso, afirma que desde que el TEAR dictó resolución el día 28 de junio de 2013 hasta que se le notificó a su destinatario la nueva propuesta de liquidación provisional, el día 31 de marzo de 2014, han transcurrido más de nueve meses, tiempo muy superior al máximo de seis meses que para la resolución del procedimiento preceptúa el repetido artículo 104 LGT . De otro lado, es lo cierto que, en el expediente, no consta actuación alguna de la Administración susceptible de interrumpir el mencionado plazo de caducidad.

**1.5.** De ello cabe concluir que, en el supuesto debatido, se ha producido la caducidad del procedimiento de comprobación, que como previene el párrafo 5 del artículo 104, una vez producida debe ser declarada, tanto de oficio como a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

##### **2. De la prescripción del derecho para determinar la deuda tributaria.**

**2.1.** Considera que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 104.5 LGT , las actuaciones realizadas en el procedimiento retrotraído, al haber caducado, y aún cuando puedan conservar su validez y eficacia a efectos



probatorios en otros procedimientos que puedan iniciarse con posterioridad, no interrumpen el plazo de prescripción.

**2.2.** La notificación al interesado de la nueva propuesta de liquidación provisional se produjo el día 31 de marzo de 2014, es decir, más de siete años después de haber finalizado el período voluntario para la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones, tras el fallecimiento de don Luis Alberto (acaecido el 30 de septiembre de 2006). Por ello, ha transcurrido con creces, en su sentir, el plazo de cuatro años regulado en el artículo 66 LGT para que la Administración determine la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, por lo que se ha producido la prescripción de tal derecho.

**2.3.** Además de ello, como advierte el artículo 69 LGT, la prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario. Asimismo, la prescripción ganada extingue la deuda tributaria.

### **3. De las pretensiones deducidas por la Administración en su recurso.**

**3.1.** De lo expuesto concluye el Sr. Rafael que no pueden acogerse las pretensiones de la Comunidad de Madrid en su recurso de casación. En este sentido, la aplicación del art. 66 RGRVA no determina que la Administración quede libre para resolver en el plazo que tenga por conveniente, pues para tal cuestión estará siempre sujeta al plazo de seis meses previsto en el art. 104 LGT. Otra cosa será que el incumplimiento del plazo de un mes para notificar los actos resultantes de la ejecución de conlleve otras consecuencias (como las previstas en el art. 26.5 de la Ley); pero éstas lo serán con independencia de la obligación de la Administración de resolver en el plazo de seis meses, que es lo ordenado en el repetido art. 104.

**3.2.** Por tales razones, considera el escrito de oposición que la sentencia impugnada es plenamente ajustada a Derecho, por lo que procede su confirmación.

#### **SEXTO .- Vista pública y deliberación.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 92.6 LJCA, la Sala no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, fijándose el 16 de mayo de 2018, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto, con el resultado que ahora se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

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

El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid es conforme a Derecho, en lo que atañe a la interpretación que efectúa de los preceptos que la Administración recurrente reputa infringidos, citados como de necesario esclarecimiento en el auto de admisión. Es de resaltar que, una vez aclarado, éste reproduce íntegramente las cuestiones propuestas en el anterior auto que admitió el recurso de casación nº 572/2017, también promovido por la Comunidad de Madrid.

Esa identidad en las cuestiones jurídicas que plantea el citado auto responde a la identidad de razón entre la casación de referencia y la que hoy debemos resolver, motivo por el que se impone una remisión *in toto* a los razonamientos contenidos en nuestra sentencia de 31 de octubre de 2017, que desestimó aquél recurso de casación.

A tal efecto, la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en 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".*



**SEGUNDO .- Consideraciones sobre la primera cuestión planteada.**

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 de Madrid 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".*

2. Por lo tanto, la LGT, en la redacción vigente al tiempo de la resolución del TEAR de cuya ejecución se trata (2013), 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).

3. 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).

4. 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".*

5. 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.

6. Por su parte, el artículo 68 RGRVA, destinado sólo a 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).

7. La regulación bifronte 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:

1ª) La anulación (del acto originario) por razones materiales, supuesto en el que despliega sus efectos, con toda su intensidad, el artículo 66 RGRVA, apartados 2 y 3: esto es, que 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, tanto si la anulación es total como si es parcial.

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.

8. 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.

3ª) La actual redacción del artículo 239.3 LGT, dada por el artículo único . 48 de la Ley 35/2015, de 21 de septiembre, al incorporar al rango legal las previsiones del artículo 66 RGRVA, refuerzan tal argumento. 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".

9. Por consiguiente, las nuevas actuaciones de comprobación y liquidación (y el cauce procedimental seguido para adoptarlas) no están sometidas al plazo mensual previsto en el artículo 66.2 RGRVA, por referirse este precepto únicamente a la invalidez por razones de fondo, dado que la única actuación que procede en tal coyuntura es la de dictar una nueva resolución en lugar de la anulada, sin retroceder en el expediente.

10. Siendo ello así, los nuevos actos que han de adoptarse para dar cumplimiento a la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones debido a la concurrencia de vicios formales -comprobación de valores y subsiguiente liquidación- deberán atemperarse al cauce legalmente procedente, aquí un procedimiento de gestión tributaria, el de comprobación de valores del artículo 134 LGT, pues en eso consiste precisamente la retroacción de actuaciones, en desandar el camino emprendido para enmendar un defecto invalidante advertido en su transcurso.

11. Despejada tal incógnita, deviene ya innecesario abordar la cuestión relativa al cumplimiento de la resolución en el plazo de un mes -artículo 66.2 RGRVA- y a las consecuencias de tal incumplimiento, pues ya hemos negado la premisa mayor, esto es, que tal plazo sea aplicable a los casos de retroacción de actuaciones.

### **TERCERO .- Consideraciones sobre la segunda cuestión planteada.**

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

1. Con este interrogante se trata de establecer si el plazo en el que la Administración debe notificar la nueva liquidación y dar por concluida su tarea, tras retrotraer las actuaciones y reproducir en lo necesario el procedimiento, ya sin las inobservancias formales que determinaron la anulación de la primera, es el previsto con carácter general por el artículo 104 LGT -al que de modo expreso se remite el citado artículo 134.1 LGT - o si, por analogía, sería el regulado 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 diferentes que un precepto y otro se anudan 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 un plazo máximo, éste será de seis meses (apartado 1).

4. Por el contrario, el artículo 150.5 LGT (en la versión del precepto vigente en 2013 -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) dispone 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 disposición explícita que acote la duración de las actuaciones tributarias seguidas para cumplir lo ordenado cuando se ha anulado el acto resolutorio originario 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 privativo de los procedimientos de inspección, que excepciona para esta clase de procedimientos la regla general prevista en el artículo 104.1 LGT. Por tanto, sería forzar la voluntad del legislador e iría más allá de lo que permite la analogía como técnica de integración normativa ( artículo 4.1 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 de dicho régimen.

8. Ciertamente, es de admitir que en la citada sentencia de 25 de enero de 2017 (recurso de casación nº 2253/2015), que la Administración recurrente invoca en su favor, esta Sala y Sección ha aplicado el artículo 150.5 LGT a un procedimiento de gestión tributaria, pero se ha de reparar en que lo ha hecho de forma inadvertida, como si se tratara de unas actuaciones inspectoras, sin expresar razonamiento alguno que justifique la traslación del precepto a aquella clase de procedimiento tributarios, los de gestión.

9. Siendo ello así, debe concluirse que el artículo 104.1 LGT -en relación con el artículo 134.1- es la norma que debe tomarse en consideración para determinar en los procedimientos de gestión el plazo en el que se debe notificar la nueva liquidación, afirmación que se complementa con los argumentos que seguidamente exponemos.

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

1. Como ya hemos resaltado, el artículo 104 LGT no disciplina la duración de las nuevas actuaciones de ejecución emprendidas para dar cauce al cumplimiento del fallo de anulación en vía económico-administrativa de un acto de la Administración, mediante la retroacción del procedimiento. Por tanto, cabe preguntarse si, en tal hipótesis, ésta dispone para culminar las actuaciones de la totalidad del plazo previsto inicialmente para el procedimiento de que se trate o, en su caso, del plazo semestral subsidiario; o, al contrario, tal lapso temporal debe reducirse según el momento de la infracción formal.

2. La respuesta que alcanza este Tribunal Supremo es negativa -no se cuenta con todo el plazo- justificada en las razones que seguidamente expresaremos.

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 los vicios de forma o procedimiento causantes de la anulación de la resolución que le puso fin. Parece, pues, anómalo que la Administración recupere en toda su extensión el tiempo del que disponía inicialmente para decidir. La operatividad del artículo 104 LGT es clara si se parte de esta idea, pues a diferencia de lo que sucede en las hipótesis de anulación por razones sustantivas -que dan lugar al dictado de actos que no forman parte del procedimiento en el que tuvo su origen el que fue objeto de la primera impugnación-, en los casos de retroacción no sucede lo mismo, pues se vuelve a transitar otra vez por el mismo procedimiento de gestión primitivamente iniciado.

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 condensado en el aforismo latino *allegans turpitudinem propriam non auditur* (nadie puede beneficiarse de sus propias torpezas). Así lo imponen también los principios de eficacia y buena fe.

5. Como tercer argumento, no cabe desoír la propia voluntad del legislador, en la medida en que anuda concretas 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. Y en el mismo sentido se expresa el artículo 240.2 LGT para los excesos temporales en la resolución de la vía económico-administrativa.

6. Sentada la conclusión de que la Administración no puede disponer de todo el tiempo previsto legalmente para el procedimiento de que se trate, ante el silencio del artículo 104 LGT queda por determinar cuál haya de ser dicho plazo.

7. Atendida la causa de la resolución anulatoria que ordena retrotraer las actuaciones, cualesquiera que fueren las actuaciones que deban desarrollarse 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 restante -en



el procedimiento originario- para dictar la correspondiente resolución desde el momento en el que tuvo lugar el defecto determinante de la indefensión.

Ello significa, en este caso, que la Administración dispondría del plazo pendiente desde la emisión del dictamen no razonado hasta el agotamiento de los seis meses.

8. No es secundario añadir a lo anterior que, en rigor, el defecto formal advertido, en este asunto la falta de motivación, reside propiamente en la resolución final del procedimiento de gestión, es decir, en la liquidación, por más que tenga su origen y fundamento en una deficiencia de que ya estaba aquejado el dictamen de valoración, pues la anulación como efecto de las infracciones legales sólo es predicable, en general, de los actos finales susceptibles de impugnación, no de los de trámite -salvo excepciones que no hacen al caso-. Sin embargo, ni parece lógica y razonable la merma prácticamente completa del plazo si el vicio formal se localiza en la resolución, ni tampoco lo sería, salvo situaciones indeseables de abuso o contumacia, que el órgano decisor pudiera por sí sólo integrar una motivación suficiente sin contar con el auxilio técnico de los funcionarios que deben sustentar tal motivación o asesorar sobre ella.

Por lo demás, el *dies a quo* de ese plazo es aquél en que 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*, aquél en que se notifique la resolución que pone fin al procedimiento -sustitutivo- de gestión tributaria de que se trate.

#### **CUARTO .-Criterios interpretativos sobre los artículos 104.1 de la Ley General Tributaria y 66.4 del RGRVA.**

Según ordena el artículo 93.1 LJCA , procede fijar la siguiente doctrina, en interpretación de los preceptos legales y reglamentarios concernidos en este litigio (que no es sino la reiteración de la que ya quedó fijada en la antecitada sentencia de 31 de octubre de 2017, pronunciada en el recurso de casación nº 572/2017 :

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 que trae causa, ordenando retrotraer las actuaciones para una nueva comprobación y liquidación, las 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 determinante de la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento (en el caso litigioso el tiempo que resulte de descontar al plazo de seis meses el consumido hasta la fecha de la valoración inmotivada). El plazo empieza a contarse desde el día siguiente a aquél en que se comunica la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro y debido efecto.

#### **QUINTO .- Respuesta a las 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 (antecedente tercero, punto 4), en tanto se oponen a los que hemos expresado.

2. Se ha de confirmar la sentencia de instancia porque, en lo sustancial, 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 -al que se remite el artículo 134.1-, determinantes de la caducidad y, por ende, de la pérdida de la interrupción de la prescripción para la Administración.

3. Aplicando la doctrina establecida (con el matiz temporal que hemos introducido), 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 había caducado. Esta solución es la alcanzada en la sentencia recurrida que, por lo tanto, debe ser confirmada.

4. En efecto, la resolución del TEAR de 28 de junio de 2013, que anuló la primera liquidación tuvo entrada en la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, el 7 de agosto de 2013 y en fecha indeterminada se dispuso su ejecución, siendo el 14 de marzo de 2014 -superados los seis meses- cuando se sustanció la



comprobación de valores, lo que culminó en la nueva liquidación provisional -así llamada misteriosamente- de 12 de mayo de 2014, que se notificó al contribuyente el 19 de mayo de 2014.

Ello indica claramente que el plazo de caducidad del artículo 104 LGT, aun computado en su integridad, ha sido rebasado de forma notable, pues desde la recepción de la resolución del TEAR en la Consejería de Economía y Hacienda, Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, el 7 de agosto de 2013 -al margen de la insólita tardanza de casi dos meses en comunicar una resolución en la misma ciudad-, hasta la notificación de la liquidación provisional sustitutoria, el día 19 de mayo de 2014, habían transcurrido más de nueve meses. Ello determina con toda evidencia la caducidad del procedimiento y la condigna pérdida del efecto interruptivo de la prescripción de la facultad de liquidar (art. 104.5, primer y segundo párrafos), acaecida respecto de una sucesión abierta con el fallecimiento del causante el 30 de septiembre de 2006, cuya autoliquidación fue presentada el 19 de marzo de 2007, lo que conlleva de suyo la prescripción de la facultad para liquidar, ejercitada más de siete años después.

#### **SEXTO .- Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas de la casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

#### **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 cuarto de esta sentencia.
- 2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación nº **315/2017**, interpuesto por la **COMUNIDAD DE MADRID** contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 24 de octubre de 2016, pronunciada en el recurso 70/2015.
- 3º) No formular pronunciamiento sobre las costas causadas en este recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Jose Diaz Delgado

Angel Aguallo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco

Francisco Jose Navarro Sanchis Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco Jose Navarro Sanchis, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.