

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068824

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1652/2017, de 31 de octubre de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 572/2017

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Ejecución. Interpretación del plazo de un mes del art. 66.2 RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa) como plazo de caducidad. **Comprobación de valores. Impugnación de la comprobación de valores.** Naturaleza jurídica de las actuaciones administrativas realizadas al efecto de realizar una segunda comprobación de valores, tras ser anulada la primera por falta de motivación. Plazo de que dispone la Administración para notificar la nueva liquidación. En supuestos como éste, pretender aplicar el plazo de un mes al que se refiere el art. 66.2 RD 520/2005 (RGRVA) carece por completo de operatividad: aceptar que -en los casos de retroacción- juega el plazo de un mes haría imposible cumplir el mandato contenido en el citado artículo de que los actos de ejecución se notifiquen en el plazo de un mes desde que la resolución anulatoria tuvo entrada en el registro del órgano competente para su ejecución, por lo que parece evidente que el titular de la potestad reglamentaria no pudo pensar en la aplicación de ese plazo en los casos de retroacción, pudiendo concluirse que el art. 66.2 se aplica exclusivamente a la anulación por razones de fondo. Siendo así, los nuevos actos que han de adoptarse para dar cumplimiento a la resolución anulatoria con retroacción de actuación por razones formales -comprobación de valores y subsiguiente liquidación- deberán atemperarse al cauce legalmente procedente, el de un procedimiento de gestión tributaria.

Y al respecto, procede señalar que, si bien en la STS, de 25 de enero de 2017, recurso n.º 2253/2015 (NFJ066759), esta Sección ha aplicado el art. 150.5 Ley 58/2003 (LGT) a un procedimiento de gestión tributaria, se ha de reparar que lo ha hecho como si se tratara de uno de inspección sin desgranar razonamiento alguno que justifique el traslado del indicado precepto a aquella clase de procedimiento tributarios. Así las cosas, el art. 104 LGT es la norma a tomar en consideración para determinar en los procedimientos de gestión el plazo en el que la Administración debe notificar la nueva liquidación tributaria, debiendo quedar relegado el art. 150 a la aplicación a los procedimientos de inspección; sería forzar la voluntad del legislador e iría más allá de lo que permite la analogía, como técnica de integración normativa -ex art. 4.1 CC-, extender al régimen general de duración de las actuaciones tributarias -el art. 104.1 LGT- una norma especial -el art. 150.5 LGT- prevista para un tipo singular de procedimiento que el propio legislador ha querido sustraer del mismo, el de inspección.

Pues bien, sentada la conclusión de que la Administración no puede contar con todo el tiempo previsto legalmente para el procedimiento de que se trate, ante el silencio del art. 104 LGT y atendida la causa de la decisión anulatoria que ordena retrotraer las actuaciones, cualesquiera que fueren las actuaciones que deba efectuar la Administración para dar debido cumplimiento a la retroacción acordada, el plazo del que dispone el órgano competente para adoptar la decisión que proceda es, exclusivamente, el que le restaba -en el procedimiento originario- para dictar la correspondiente resolución desde el momento en el que tuvo lugar el defecto determinante de la indefensión -en el caso de autos, desde la emisión del dictamen no razonado que determinó la invalidez de la comprobación de valores y, correlativamente, de la liquidación tributaria objeto del recurso-, siendo el *dies a quo* de ese plazo aquel en que se comunica al órgano competente para llevar a puro y debido efecto la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones, y el *dies ad quem* aquél en que se notifique la resolución que pone fin al procedimiento de gestión tributaria de que se trate.

[Vid., ATS, de 29 de marzo de 2017, recurso n.º 572/2017 (NFJ066763) en el que se plantea el recurso de casación que aquí se resuelve y, STSJ de Madrid, de 28 de noviembre de 2016, recurso n.º 121/2016 (NFJ066762), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104, 134, 150 y 239.
RD 520/2005 (RGRVA), arts. 66 y 68.

RD 391/1996 (RPREA), art. 110.2.
Ley 230/1963 (LGT), art. 104.

PONENTE:

Don Joaquín Huelín Martínez de Velasco.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS

SENTENCIA

En Madrid, a 31 de octubre de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación RCA/572/2017, interpuesto por la COMUNIDAD DE MADRID contra la sentencia dictada el 28 de noviembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 4ª) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso 121/2016 , relativo a comprobación de valores y liquidación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Han intervenido como partes recurridas la Administración General del Estado y don Nazario , representado por la procuradora doña María del Corral Lorrio Alonso.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio*

1. El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 28 de noviembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 4ª) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (ES: TSJM:2016:12245), desestimatoria del recurso 121/2016 .

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

a) Don Nazario presentó autoliquidación por la modalidad operaciones societarias del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados [«ITPyAJD»], en relación con la escritura pública de disolución de una sociedad anónima, fechada el 28 de diciembre de 2009. En la autoliquidación, el contribuyente declaró una base imponible de 444.981,89 euros, liquidando e ingresando una cuota de 4.492,82 euros.

b) La Administración tributaria de la Comunidad de Madrid inició mediante un acuerdo notificado el 30 de abril de 2010 un procedimiento de verificación de datos, en el que comprobó y rectificó el valor declarado por el Sr. Nazario , fijando una base imponible de 531.161,64 euros, que dio como resultado una cuota tributaria de 5.311,62 euros y unos intereses de demora de 25,74. Reclamó al interesado, en concepto de liquidación provisional, la diferencia entre la suma en su día ingresada y la ahora calculada, esto es, 887,54 euros. La diferencia valorativa vino determinada por las discrepancias en el aprecio que debía reconocerse a un inmueble sito en la CALLE000 , nº NUM001 , piso NUM002 , de Madrid. El dictamen que sustentó la nueva valoración fue rendido el 1 de junio de 2010 y la liquidación provisional se notificó el 24 de noviembre siguiente.

c) El Tribunal Económico-Administrativo Regional [«TEAR»] de Madrid, en resolución de 23 de enero de 2012 (reclamación NUM003), anuló la citada liquidación provisional por falta de motivación de la comprobación de valores, que también anuló, al sustentarse en un dictamen no razonado, y ordenó la práctica de nuevas valoración y liquidación suficientemente motivadas. Esta resolución, según dice la sentencia recurrida (FJ 2º, in fine) , se notificó a la Administración en el mes de febrero siguiente y tuvo entrada en la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid el 11 de junio del mismo año.

d) El 22 de junio de 2012 y en ejecución de dicha resolución, la Comunidad de Madrid, aplicando el artículo 66 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo) [«RGRVA»], inició un procedimiento para anular la liquidación provisional anterior y realizar una nueva comprobación de valores, que se practicó el 16 de octubre de 2012, en la que fijó un valor comprobado de 1.033.790,33 euros. Con fundamento en esta última valoración, se aprobó el 8 de noviembre de 2012 otra liquidación provisional que, para no incurrir en reforma peyorativa, utilizó la base imponible derivada de la primera comprobación. Esta liquidación fue notificada el 22 del mismo mes de noviembre.

e) Don Nazario reclamó de nuevo ante el TEAR de Madrid, argumentando en síntesis que, después de anulada la primera valoración administrativa y la consiguiente liquidación, no cabía realizar otra comprobación, liquidando de nuevo. El mencionado organismo administrativo de revisión desestimó la reclamación (NUM004) en resolución de 7 de diciembre de 2015, razonando en lo que aquí interesa (FJ 2º) que, conforme al artículo 66 RGRVA, los actos de ejecución no forman parte del procedimiento en el que tuvo su origen el acto anulado y que el incumplimiento del plazo de un mes establecido en el mismo no determina la caducidad del procedimiento, sino simplemente los efectos derivados del artículo 26.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»]: la no exigencia de intereses de demora por el exceso temporal.

3. La sentencia impugnada estimó el recurso contencioso-administrativo promovido por don Nazario contra la anterior resolución y declara caducado el procedimiento, razonando (FJ 2º) cuanto sigue:

3.1. Si la propia Administración afirma seguir un concreto procedimiento de gestión, forzoso será concluir la aplicación de los preceptos que lo regulan, incluido el artículo 104 LGT .

3.2. Este razonamiento resulta compatible con cuanto se dispone en el artículo 66 RGRVA, porque «de la afirmación que se contiene en su apartado 2, según la cual, "Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación", no se deduce necesaria e inevitablemente que en el procedimiento que se siga por la Administración gestora para ejecutar una resolución que ordene una retroacción de actuaciones tenga que excluirse la caducidad. Y así, cuando se ordena, como es el caso de autos, una retroacción de actuaciones, la Administración gestora, tras anular todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado (como indica el apartado 4 del art. 66 del RD 520/2005), deberá seguir el procedimiento que se acomode a las actuaciones que deba desarrollar para dar cumplimiento a dicho pronunciamiento de retroacción, y en este procedimiento, aunque no forme parte del procedimiento en el que tuvo su origen la liquidación inicial anulada (apartado 2 del precepto), la Administración gestora estará sometida al plazo de caducidad que le sea propio al amparo del art.104 LGT ».

3.3. En cuanto al plazo de un mes que establece el artículo 66.2 RGRVA, «en una interpretación armónica y sistemática con el resto de los apartados del precepto reglamentario, dicho plazo está fijado para aquellos supuestos en los que el cumplimiento de la resolución administrativa obligue, simplemente y sin más, a dictar un nuevo acto sin necesidad de seguir tramitación previa alguna (v.gr. cuando la anulación sea por razones de fondo y no sea necesario nada más que dictar una nueva liquidación que se acomode a dicho pronunciamiento de fondo), pero este plazo de un mes no resulta de aplicación a los supuestos en los que se ordena una retroacción de actuaciones, supuestos en los que la ejecución exige que la Administración gestora lleve a cabo una tramitación procedimental que, por otra parte, en muchos supuestos será materialmente imposible llevar a cabo en el plazo de un mes, como ocurre, precisamente, en casos como el de autos en el que la retroacción de actuaciones exigiría, en nuestro criterio, al menos, la orden de emisión de nuevos informes de valoración, su emisión misma, su unión a la propuesta de liquidación a la que dichos informes dieran lugar y el traslado de todo ello para alegaciones al interesado antes de dictarse la nueva liquidación que sustituya a la anulada, trámites éstos de imposible realización en el citado plazo de un mes».

Segundo. Preparación y admisión del recurso de casación

1. La Comunidad de Madrid preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 20 de enero de 2017.

2. Identificó como infringidos (i) el artículo 66 RGRVA, en relación con los artículos 26.5 , 104 y 134 LGT , y (ii) los artículos 66.a) y 68.1.a) LGT .

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso en auto de 26 de enero de 2017 y la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 29 de marzo siguiente, en el que, considerando que concurre la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el artículo 88.2.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»], precisa que las cuestiones que presentan ese interés son determinar si:

« a) Anulada en la vía económico-administrativa una comprobación de valores por falta de motivación y, por ende, la liquidación derivada de la misma, la nueva comprobación de valores y la liquidación correspondiente se deben entender producidas en un procedimiento de gestión tributaria del artículo 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , o en uno de ejecución de resoluciones administrativas regido por el artículo 66 del Reglamento general de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo .

b) Para determinar el plazo aplicable al procedimiento pertinente, se debe acudir al artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , al actual artículo 150.7 de dicha ley por analogía [anterior artículo 150.5] o al apartado 2 del artículo 66 del Reglamento general de revisión en vía administrativa, anudando en este último caso a su incumplimiento las mismas consecuencias jurídicas que la jurisprudencia del Tribunal Supremo anudó al incumplimiento del plazo equivalente del derogado artículo 110.2 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas , aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo».

Tercero. Interposición del recurso de casación

1. La Comunidad de Madrid interpuso el recurso de casación mediante escrito presentado el 18 de mayo de 2017.

2. Sobre la infracción del artículo 66 RGRVA, en relación con los artículos 26.5 , 105 y 134 LGT , sostiene que:

2.1. El plazo de un mes que contempla aquel precepto reglamentario para adoptar providencias de ejecución de resoluciones no es de caducidad, siendo la única consecuencia de su incumplimiento que no puedan exigirse intereses por el exceso temporal, conforme dispone el artículo 26.5 LGT . Invoca la sentencia dictada por esta Sala el 2 de junio de 2011 (casación 175/2007; ES:TS :2011:3831) que, interpretando el artículo 110 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas , aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo (BOE de 23 de marzo) [«RPREA»], indica que el plazo previsto en el mismo para la ejecución de las resoluciones de los órganos de revisión económico-administrativa no es un plazo de caducidad, sin que su incumplimiento tenga consecuencias prescriptivas. Trae a colación también la sentencia de 20 de marzo de 2012 (casación 3880/2011; ES:TS :2012:2077).

2.2. Razona que la Sala de instancia no tiene en cuenta un dato fáctico decisivo en el caso debatido, cual es que la resolución del TEAR de Madrid que anuló la primera liquidación fue notificada a la Administración autonómica el 11 de junio de 2012, sin que, por lo tanto, desde dicha fecha hasta el 22 de noviembre del mismo año, en que se notificó al contribuyente la liquidación practicada en ejecución de la decisión económico-administrativa, hubieran transcurrido más de seis meses, por lo que, con independencia de si la tesis de la sentencia recurrida es o no errónea, no se produjo la caducidad del procedimiento regulada en el artículo 104 LGT .

2.3. Subraya que en ningún precepto se establece que en seis meses caduque el procedimiento para ejecutar las resoluciones de los órganos económico-administrativos, comenzando el cómputo desde la fecha en que son adoptadas. En este sentido invoca la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2004 (casación en

interés de la ley 39/2003; ES:TS:2004:4620), aunque reconoce que interpreta legislación no aplicable al caso enjuiciado.

2.4. Señala que la sentencia de esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2017 (casación 2253/2015 ; ES:TS:2017:199) aplica 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. La infracción del artículo 66.a) LGT , en relación con el artículo 68.1.a) LGT , vendría determinada por la no aplicación al caso del artículo 104 LGT . Expone que la liquidación notificada el día 22 de noviembre de 2011 interrumpió la prescripción, al igual que las reclamaciones y recursos interpuestos con posterioridad, por lo que no ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

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

Cuarto. Oposición al recurso

1. El abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, se abstuvo de formular oposición mediante escrito fechado el 7 de junio de 2017.

2. Don Nazario se opuso al recurso en escrito presentado el 29 de junio de 2017, con la siguiente argumentación:

2.1. La liquidación confirmada por el TEAR de Madrid y anulada por la sentencia recurrida fue dictada en un procedimiento de gestión, concretamente en una comprobación de valores, y no en uno de ejecución de resoluciones económico-administrativas.

2.2. La primera liquidación fue anulada por razones de forma (falta de motivación de la valoración), haciéndose necesario un nuevo procedimiento y resultando aplicable el artículo 150.5 LGT . No se trataba, por tanto, de ejecutar una resolución económico-administrativa anulada por razones de fondo, siendo inaplicable el artículo 66 RGRVA, que, en consecuencia, no ha sido infringido, como tampoco los artículos 66.a) LGT y 68.1.a) LGT .

2.3. Como quiera que la resolución del TEAR de Madrid anulando la primera liquidación se notificó a ambas partes en febrero de 2012, cuando lo fue la nueva liquidación (el 22 de noviembre siguiente) ya habían transcurrido los seis meses legalmente previstos, habiendo caducado el expediente y prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria.

2.4. Pide la desestimación de las pretensiones deducidas de contrario y, para el caso de que la sentencia recurrida sea casada, interesa que se ordene a la Sala de instancia que se pronuncie sobre el segundo argumento esgrimido en la demanda, que no fue analizado en la sentencia por haber sido acogido el primero.

Quinto. Vista pública y deliberación

Conforme a lo dispuesto en el artículo 92.6 LJCA , se convocó a las partes a una vista pública, que ha tenido lugar el día 3 de octubre de 2017, pasándose acto seguido a la deliberación para votación y fallo.

La deliberación se ha extendido a lo largo de varias sesiones, habiéndose celebrado la última en el día de la fecha.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Cuestiones con interés casacional objetivo*

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

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

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

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

Segundo. *Primera cuestión*

1. El artículo 239.3 LGT , en la redacción vigente al tiempo de los hechos de este litigio (año 2012, en que fue dictada la resolución del TEAR anulando la primera comprobación de valores y la subsiguiente liquidación), determina el contenido posible de las resoluciones de los órganos de revisión económico-administrativa: la decisión puede ser estimatoria, desestimatoria o de inadmisión.

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

3. La LGT , en la redacción vigente al tiempo de los hechos de este litigio (2012), no regulaba la ejecución de las resoluciones económico-administrativas. Su disciplina se encontraba exclusivamente en el RGRVA, en un título específico (el V) dedicado a la ejecución de resoluciones pronunciadas en procedimientos tributarios de revisión. Contiene un precepto general aplicable a todas las resoluciones de revisión, cualquiera que sea el procedimiento en el que hayan sido dictadas (el artículo 66), y otro específico para las pronunciadas en reclamaciones económico-administrativas (el artículo 68).

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

5. A partir de aquí el precepto distingue entre las anulaciones por razones de fondo y las determinadas por defectos formales. A las primeras se refiere el apartado 3, cuyo párrafo inicial indica que se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, manteniendo íntegramente su contenido. Las segundas se

contemplan en el apartado 4, en el que se indica que, «[n]o obstante lo dispuesto en los apartados anteriores», cuando por existir un vicio de forma no se resuelve sobre el fondo, la resolución estimatoria del procedimiento de revisión ordenará la retroacción de las actuaciones, debiendo anularse todos los actos posteriores que tengan su causa en el anulado por la concurrencia de aquel vicio de forma.

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

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

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

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

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

9. Estas conclusiones se obtienen por las siguientes razones:

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

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

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

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

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

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

Tercero. Tercera cuestión

A) Determinación del precepto aplicable a los procedimientos de gestión

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

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

3. Como regla general, dispone que el plazo máximo en el que debe notificarse una resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que en ningún caso pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en el ordenamiento jurídico de la Unión Europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses (apartado 1).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7. Atendida la causa de la decisión anulatoria que ordena retrotraer las actuaciones, cualesquiera que fueren las actuaciones que deba efectuar la Administración para dar debido cumplimiento a la retroacción acordada, el plazo del que dispone el órgano competente para adoptar la decisión que proceda es, exclusivamente, el que le restaba -en el procedimiento originario- para dictar la correspondiente resolución desde el momento en el que tuvo lugar el defecto determinante de la indefensión. Es decir, en el caso de autos, desde la emisión del dictamen no razonado que determinó la invalidez de la comprobación de valores y, correlativamente, de la liquidación tributaria objeto del recurso.

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

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

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

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

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

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

Quinto. *Resolución de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso*

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

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

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

4. En efecto, el procedimiento de gestión tributaria originario se inició el 30 de abril de 2010, el dictamen con la valoración inmotivada fue rendido el 1 de junio de 2010 y la liquidación provisional resultante de la misma se notificó el 24 de noviembre de 2010. La Administración contaba con el tiempo que restaba desde que se emitió el dictamen no motivado (1 de junio de 2010), esto es cinco meses menos un día. Como la resolución anulatoria tuvo entrada en la Administración de la Comunidad de Madrid el 11 de junio de 2012 y la notificación de la liquidación se practicó el 22 de noviembre siguiente (esto es, cinco meses después), la Administración excedió el plazo de que disponía para resolver.

Sexto. Costas

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , al no apreciarse mala fe o temeridad en alguna de las partes, procede que cada una de ellas abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

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

- 1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2º) Desestimar el recurso de casación interpuesto por la COMUNIDAD DE MADRID contra la sentencia dictada el 28 de noviembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 4ª) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso 121/2016 , resolución judicial que confirmamos.
- 3º) Cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguallo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

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

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.