

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082431

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 27 de mayo de 2021

Sala 4.<sup>a</sup>

R.G. 1338/2021

#### SUMARIO:

**Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Efectos. Retroacción de actuaciones.** Defectos formales y necesidad de que la retroacción sea ordenada expresamente. Una vez apreciado en la liquidación acordada un defecto formal, de acuerdo con el criterio reiterado mantenido por el Tribunal Central en varias resoluciones, el Tribunal Regional debería haberse abstenido de entrar en el fondo del asunto al manifestarse un defecto de naturaleza formal. No es imprescindible que se haya ordenado expresamente la retroacción de actuaciones si de la naturaleza del vicio se desprende que procede la misma, siendo lo que ocurre en el presente caso al tratarse de un defecto formal que ha originado indefensión a la obligada tributaria. **(Criterio 1 de 2) Resolución. Ejecución. Recurso contra la ejecución.** Resulta fundamental esclarecer si el órgano económico-administrativo ha analizado las cuestiones de fondo o bien si han quedado imprejuizadas, en cuyo caso procede matizar la diferencia entre dos tipos de actos: el acuerdo por el cual se anula la liquidación impugnada y se ordena la retroacción de actuaciones a efectos de subsanar el vicio formal originador de indefensión que motivó dicho mandato por parte del órgano de revisión, el cual puede ser atacado mediante el recurso contra la ejecución previsto en el art. 241.ter de la Ley 58/2003 (LGT); y el acto administrativo que pone fin al procedimiento retrotraído que analiza ciertas cuestiones imprejuizadas relativas al fondo del asunto, respecto del cual cabe la interposición de una reclamación económico-administrativa ordinaria.

Por tanto, las resoluciones que ordenan la retroacción de actuaciones como consecuencia de haber apreciado la comisión de un defecto formal originador de indefensión, anulan por un lado el acto administrativo atacado mediante la interposición del recurso correspondiente y por otro establecen la reposición de actuaciones para que continúe el procedimiento retrotraído, pero subsanando los vicios formales de los que adolecía a efectos de garantizar los derechos del obligado tributario en el mismo. Por ello, y como sucede en el caso que aquí nos ocupa, cuando las resoluciones no se pronuncian sobre todas las cuestiones relativas al fondo de acuerdo al principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos sobre las cuestiones de fondo, quedando estas últimas imprejuizadas, dichas cuestiones de fondo no pueden entrar en la esfera de ejecución del fallo; que debe ceñirse a la mera anulación del acto impugnado y al mandato en virtud del cual se ordena la retroacción, procediendo a subsanar el defecto formal cometido para dar cumplimiento al mismo.

Por tanto, el acto administrativo que pone fin al procedimiento retrotraído y las cuestiones de fondo puestas de manifiesto durante la tramitación del mismo deberán sustanciarse mediante el procedimiento ordinario propio de reclamación económico-administrativa. De otra forma las cuestiones de fondo que quedaron imprejuizadas en la resolución económico-administrativa dictada por el TEAC como consecuencia de haber ordenado la retroacción y de haber aplicado el principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos sobre las cuestiones de fondo, solo serían objeto de discusión en vía de ejecución -mediante procedimiento abreviado- privando al interesado de poder disputar y objetar aspectos sustantivos mediante el ejercicio de los recursos ordinarios procedentes. Esta es la razón de que el mencionado art 241.ter excluya el procedimiento abreviado de los recursos de ejecución en los supuestos de retroacción de actuaciones remitiéndolos a la tramitación ordinaria de la reclamación económico-administrativa.

En definitiva, los actos administrativos que ponen fin a los procedimientos cuya retroacción de actuaciones por defecto formal fue ordenada por un Tribunal Económico Administrativo, no son susceptibles de impugnación mediante recurso contra la ejecución sino a través de reclamación económico-administrativa ordinaria. Sí es susceptible de impugnación vía recurso contra la ejecución el propio acuerdo de ejecución en virtud del cual se anula la liquidación y se ordena la reposición de actuaciones. **(Criterio 2 de 2)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 239 y 241.ter.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en primera instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución del Tribunal Económico - Administrativo Regional de Madrid en el expediente de reclamación 28/05204/2018.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

El 29/01/2013 el TEAR de Madrid dictó resolución parcialmente estimatoria en relación a la reclamación económico - administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad A02 - ...0. Dicha resolución fue objeto de impugnación mediante la interposición de recurso de alzada ordinario. El Tribunal Económico - Administrativo Central dictó con fecha 17/11/2016 resolución parcialmente estimatoria al acordar la anulación de la comprobación administrativa de los inmuebles y la liquidación con base en la misma.

#### **Segundo.**

La Inspección de Tributos de la Comunidad de Madrid dictó resolución por la cual anulaba la liquidación y repuso actuaciones dando cumplimiento al fallo del Tribunal Central. Una vez retrotraídas las actuaciones, estas finalizaron mediante resolución de .../2017 de la Subdirectora General de la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid en la que se aprueba la propuesta contenida en el acta de referencia. La deuda a ingresar ascendía a 14.012.097,23 euros. Dicho acto administrativo es objeto de impugnación mediante reclamación económico - administrativa, que es calificada como recurso contra la ejecución por el Tribunal Regional, procediendo a declinar su competencia.

#### **Tercero.**

El día 24/02/2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 12/01/2018 contra la resolución del TEAR de Madrid en el que declina la competencia para conocer de la reclamación económico - administrativa interpuesta por la reclamante y calificada como recurso contra la ejecución por el Tribunal Regional. La reclamante, en síntesis, alega improcedencia de la declinación de competencia ya que la liquidación impugnada se dictó una vez retrotraídas las actuaciones y no en ejecución del fallo del TEAC.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

#### **Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si la declinación de competencia del TEAR de Madrid es conforme a Derecho.

#### **Tercero.**

Este Tribunal Central en su resolución .../2013 estimó parcialmente las pretensiones de la obligada tributaria al anular la comprobación administrativa de los inmuebles objeto de discusión, señalando que el sistema de valoración empleado no tiene cobertura legal en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado. El TEAC se pronunció también sobre cuestiones relativas al hecho imponible y base imponible con carácter previo al análisis de la comprobación de valores desarrollada. Finalmente, el fallo no ordenó expresamente la retroacción de actuaciones pero sí la anulación de una valoración como consecuencia de la utilización de un método no adecuado para desarrollar la misma, lo que constituye un defecto de carácter formal originador de indefensión al obligado tributario. Además y como consecuencia de la anulación de la comprobación de valores, no entró a analizar el resto de cuestiones planteadas en el expediente, quedando por tanto imprejudgadas. Respecto a esta cuestión el artículo 239.3 de la LGT dispone:

"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.*

*Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, 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.*

*Salvo en los casos de retroacción, 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. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes."*

Respecto a la necesidad de que la retroacción de actuaciones sea ordenada expresamente, el TEAC en su resolución 00/08316/2012 ha señalado:

*"Conviene señalar que, ciertamente, el Tribunal Regional no ordenó expresamente la retroacción en su resolución estimatoria de 24 de Marzo de 2009, por lo que procede en este caso, analizar si era posible la retroacción de actuaciones inspectoras aún cuando no lo había ordenado el órgano económicoadministrativo que estimó la reclamación, anulando la liquidación ya girada contra la que se dirigía aquélla, debiéndose atender a la coherencia de la resolución más allá de lo que sea la propia literalidad del fallo.*

*Según señalaba el Tribunal Regional, su decisión anulatoria se apoyaba en que la motivación de las comprobaciones administrativas del valor de una finca urbana sita en **MUNICIPIO\_1** en que se había apoyado la Inspección para acordar la regularización era insuficiente. A tales efectos, dispone el artículo 239.3 de la LGT que: "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".*

*Según éste precepto, un órgano administrativo deberá ordenar la retroacción de actuaciones cuando aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, por lo que, y así lo entiende este Tribunal Central, cuando se aprecien errores de derecho sustantivo no deberá ordenar la retroacción, al no ser posible ésta dada la entidad del vicio en que ha incurrido el órgano inspector. En este caso, el Tribunal Regional apreció en la liquidación acordada un defecto formal (la falta de motivación de la comprobación de valores previa), por lo que, de acuerdo con el criterio reiterado mantenido por este Tribunal Central en varias resoluciones, el Tribunal regional debería haberse abstenido de entrar en el fondo del asunto al manifestarse un defecto de naturaleza formal. En cualquier caso, lo que resulta indudable es que nos encontramos ante un supuesto de retroacción de actuaciones, tal y como lo entendió la propia Administración tributaria en el acuerdo de ejecución de fecha 25 de Mayo de 2009., en el que expresamente se acordaba, de acuerdo a la resolución del Tribunal Regional, la orden de "(...) Reponer las actuaciones inspectoras a la fase en que se instruya un nuevo expediente de comprobación de valor del inmueble sito en **MUNICIPIO\_1** suficientemente motivada (...) y se efectúe una nueva liquidación en base al nuevo valor comprobado en los términos de la resolución, esto es, sin aplicar la reducción en la base imponible por la adquisición de las participaciones de la sociedad "....., S.L".*

Por tanto, no es imprescindible que se haya ordenado expresamente la retroacción de actuaciones si de la naturaleza del vicio se desprende que procede la misma, siendo lo que ocurre en el presente caso al tratarse de un defecto formal que ha originado indefensión a la obligada tributaria.

Una vez notificado el fallo al órgano competente para su ejecución, éste procede a anular la comprobación de valores y liquidación con base en la misma. Posteriormente se retrotraen las actuaciones, finalizando mediante resolución que confirma la propuesta contenida en el acta de referencia. En el presente caso conviene diferenciar entre la resolución de la Oficina Técnica de la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid de 28/07/2017, por la cual se anula la liquidación derivada del acta de referencia y se reponen las actuaciones en ejecución de la resolución .../2013 del TEAC, que es propiamente el acto de ejecución cuya impugnación mediante recurso contra la ejecución sería conocida por este Tribunal en virtud del artículo 241 ter de la LGT; y por otro lado la resolución que confirma la propuesta de liquidación, que pone fin al procedimiento retrotraído y cuya impugnación mediante reclamación económico - administrativa debiera ser conocida por el TEAR de Madrid en primera instancia o bien en única instancia por este Tribunal si se interpusiera reclamación económico - administrativa per saltum.

Esta diferenciación entre la naturaleza de dichos actos es capital a la hora de precisar cuál es el que ejecuta el fallo del TEAC, y en consecuencia, es susceptible de ser impugnado a través del recurso contra la ejecución. A la

hora de examinar las cuestiones relativas a la ejecución de resoluciones económico - administrativas cabe hacer mención del artículo 241 ter de la LGT, que señala:

- "1. Los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquéllas.*
- 2. Si el interesado está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa, podrá presentar este recurso.*
- 3. Será competente para conocer de este recurso el órgano del Tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta. La resolución dictada podrá establecer los términos concretos en que haya de procederse para dar debido cumplimiento al fallo.*
- 4. El plazo de interposición de este recurso será de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.*
- 5. La tramitación de este recurso se efectuará a través del procedimiento abreviado, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial. El procedimiento aplicable determinará el plazo en el que haya de ser resuelto el recurso.*
- 6. En ningún caso se admitirá la suspensión del acto recurrido cuando no se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución económico-administrativa que se ejecuta.*
- 7. No cabrá la interposición de recurso de reposición con carácter previo al recurso contra la ejecución.*
- 8. El Tribunal declarará la inadmisibilidad del recurso contra la ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de esta Ley."*

#### **Cuarto.**

Queda pues por analizar la posible distinta naturaleza de los actos impugnatorios dirigidos contra los actos dictados en cumplimiento de una resolución económico-administrativa remitiendonos para ello a la STS 4506/2020 de 22 de diciembre de 2020 (nº de recurso 5653/2019), que dispone:

*"Por eso hay que ajustar la primera pregunta del auto de admisión al caso concreto. Nos interrogaba dicho auto sobre lo siguiente:*

*"Determinar si, en aquellos supuestos en los que un tribunal económico-administrativo aprecie la existencia de un vicio de forma que afecte a una liquidación tributaria y ordene la retroacción del procedimiento al momento inmediatamente anterior a la comisión de la infracción, la segunda liquidación que se dicte ha de tener la consideración de una nueva liquidación o, por el contrario, debe ser calificada como dictada en un mero incidente de ejecución de la resolución económico-administrativa".*

*La respuesta, como en tantas otras ocasiones sucede con este modelo de casación, deberá atemperarse a las circunstancias del caso, de manera que si el vicio de forma ha consistido en que falta un trámite esencial (v.gr., el de audiencia, o la aportación de cierta documentación), la liquidación deberá ser claramente distinta y el cauce impugnatorio solo podrá consistir en una (nueva) reclamación económico-administrativa.*

*Esto es -entendemos- lo que sucederá de ordinario: si el órgano de revisión no ha analizado el fondo del asunto y lo ha dejado imprejuizado, el órgano que debe dar cumplimiento a la decisión parcialmente estimatoria deberá dictar una nueva liquidación que será susceptible de impugnación por los cauces ordinarios, precisamente porque será libre para resolver como considere oportuno el fondo de las pretensiones deducidas por el interesado.*

*Pero sí, en el caso concreto, el incidente de ejecución (como aquí sucede) ha resultado apto para discutir en su integridad, no solo el cumplimiento formal de lo ordenado por el TEAR, sino la legalidad material de la nueva liquidación efectuada tras la retroacción, sin merma alguna del derecho de defensa del interesado, que ha podido discutir cuanto ha tenido por conveniente frente a la decisión adoptada en ejecución, no habrá necesidad de acudir a una nueva reclamación, sino que deberá considerarse que tal incidente -al que ha acudido voluntariamente el contribuyente, pues pudo haber formulado una reclamación económico-administrativa autónoma- llena en ese supuesto específico y concreto las exigencias que reclama el derecho de defensa que es, en definitiva, el concernido en este asunto."*

A la luz de la jurisprudencia transcrita resulta fundamental esclarecer si el órgano económico - administrativo ha analizado las cuestiones de fondo o bien si han quedado imprejuizadas, en cuyo caso procede matizar la diferencia entre dos tipos de actos: el acuerdo por el cual se anula la liquidación impugnada y se ordena la retroacción de actuaciones a efectos de subsanar el vicio formal originador de indefensión que motivó dicho mandato por parte del órgano de revisión, el cual puede ser atacado mediante el recurso contra la ejecución previsto en el artículo 241 ter de la LGT; y el acto administrativo que pone fin al procedimiento retrotraído que analiza ciertas

cuestiones imprejuzgadas relativas al fondo del asunto, respecto del cual cabe la interposición de una reclamación económico - administrativa ordinaria.

Por tanto, las resoluciones que ordenan la retroacción de actuaciones como consecuencia de haber apreciado la comisión de un defecto formal originador de indefensión, anulan por un lado el acto administrativo atacado mediante la interposición del recurso correspondiente y por otro establecen la reposición de actuaciones para que continúe el procedimiento retrotraído, pero subsanando los vicios formales de los que adolecía a efectos de garantizar los derechos del obligado tributario en el mismo. Por ello, y como sucede en el caso que aquí nos ocupa, cuando las resoluciones no se pronuncian sobre todas las cuestiones relativas al fondo de acuerdo al principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos sobre las cuestiones de fondo, quedando estas últimas imprejuzgadas, dichas cuestiones de fondo no pueden entrar en la esfera de ejecución del fallo; que debe ceñirse a la mera anulación del acto impugnado y al mandato en virtud del cual se ordena la retroacción, procediendo a subsanar el defecto formal cometido para dar cumplimiento al mismo.

Por tanto, el acto administrativo que pone fin al procedimiento retrotraído y las cuestiones de fondo puestas de manifiesto durante la tramitación del mismo deberán sustanciarse mediante el procedimiento ordinario propio de reclamación económico - administrativa. De otra forma las cuestiones de fondo que quedaron imprejuzgadas en la resolución económico - administrativa dictada por el TEAC como consecuencia de haber ordenado la retroacción y de haber aplicado el principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos sobre las cuestiones de fondo, solo serían objeto de discusión en vía de ejecución (mediante procedimiento abreviado) privando al interesado de poder disputar y objetar aspectos sustantivos mediante el ejercicio de los recursos ordinarios procedentes. Esta es la razón de que el art 241,ter excluya el procedimiento abreviado de los recursos de ejecución en los supuestos de retroacción de actuaciones remitiéndolos a la tramitación ordinaria de la reclamación económico administrativa.

## Quinto.

En el caso que aquí nos ocupa se interpone reclamación económico - administrativa contra la resolución de la Administración Tributaria Autónoma que confirmaba la liquidación derivada del acta por el cual se finalizaron las actuaciones inspectoras retrotraídas. Este acto administrativo de liquidación impugnado no es dictado en ejecución del fallo del TEAC puesto que el acto en ejecución de la resolución del Tribunal Central se circunscribe a la resolución en virtud de la cual se anula la liquidación y se reponen las actuaciones con la subsanación de los defectos formales cometidos. Por consiguiente, dicha resolución de la Subdirectora General de la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid sí era impugnabile mediante reclamación económico - administrativa, sin que pueda privarse de dicha instancia a la obligada tributaria.

En definitiva, la declinación de competencia no es conforme a Derecho puesto que el TEAR de Madrid era competente para conocer en primera instancia en vía económico - administrativa de la reclamación interpuesta por la obligada tributaria y aquí reclamante; debiendo anularse la resolución impugnada y retrotraer las actuaciones para que el Tribunal Regional conozca de la reclamación cuya competencia declinó.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación, anulando el acto impugnado, y acordando la retroacción de actuaciones en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Pública.