

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082978

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 899/2021, de 23 de junio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2435/2020

### SUMARIO:

**Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Ejecución. Posibilidad de girar liquidaciones provisionales a cuenta de futuras liquidaciones definitivas.** La cuestión planteada consiste en determinar si, habiéndose anulado en vía económico-administrativa una liquidación tributaria por falta de motivación en la valoración de determinados bienes y ordenada la retroacción de las actuaciones para que el órgano administrativo competente efectúe una nueva comprobación de valores debidamente motivada, la Administración puede, antes de realizar la oportuna valoración motivada de los bienes en discusión, dictar una liquidación provisional -a cuenta de la liquidación que finalmente resulte- conforme a los valores declarados por la contribuyente y compensar seguidamente tal liquidación provisional con la cuantía que resulte a devolver por la ya referida anulación de la liquidación tributaria, minorando así la devolución por ingresos indebidos que, de otro modo, habría debido producirse. Conforme a la doctrina legal contenida en la STS, de 31 de octubre de 2017, recurso n.º 572/2017 (NFJ068824), 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 le puso fin, esto es, cuando se anula la liquidación por un vicio formal, sin perjuicio de la conservación de los actos producidos en la tramitación que no se hayan visto afectados, lo que existe es una marcha atrás del mismo procedimiento original seguido, no existe un nuevo procedimiento, sino que se persigue reparar la quiebra formal determinante de la anulación. La Administración se coloca en dicho momento procedimental y debe de culminar dicho procedimiento en el plazo que le resta para agotar los plazos dispuestos al efecto, puesto que en otro caso se desconocería la regla de que nadie puede obtener ventaja de sus propios errores como manifestación del principio general del Derecho *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* (nadie puede ser escuchado, invocando su propia torpeza). Lo que pretende la Administración en este caso, de llevar a cabo una nueva liquidación aprovechando los actos procedimentales no afectados por la declaración de nulidad, sustrayéndolos del procedimiento original del que forman indisolublemente parte con la finalidad compensatoria vista, supondría ignorar las garantías del interesado evitando las consecuencias fatales de la actuación extemporánea de la Administración, en su caso. Por tanto, declarado el vicio formal y la anulación de la liquidación girada y ordenada la retroacción de actuaciones, los actos a que venía obligada la Administración quedaban circunscritos al ámbito propio de la ejecución, que en lo que ahora interesa se desarrollan en la nulidad de la liquidación con devolución de lo indebidamente ingresado más intereses y la marcha atrás del procedimiento al momento de producirse el vicio que debía ser reparado, y sólo una vez reanudado de nuevo el procedimiento original tendría cabida las actuaciones que la parte recurrente considera adecuadas en aplicación de los tributos. Habiéndose anulado en vía económico-administrativa una liquidación tributaria por falta de motivación en la valoración de determinados bienes y ordenada la retroacción de las actuaciones para que el órgano administrativo competente efectúe una nueva comprobación de valores debidamente motivada, la Administración no puede, antes de la reanudación del procedimiento para reparar el vicio formal, dictar una liquidación provisional -a cuenta de la liquidación que finalmente resulte- compensando seguidamente tal liquidación provisional con la cuantía que resulte a devolver por la ya referida anulación de la liquidación tributaria, minorando la devolución por ingresos indebidos.. [Vid., ATS de 22 de octubre de 2020, recurso n.º 2435/2020 (NFJ079530) y STSJ de Madrid de 22 de noviembre de 2019, recurso n.º 690/2018 (NFJ076999).que se confirma].

### PRECEPTOS:

RD 520/2005 (RGRVA), art. 66.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 101, 239 y 250.

### PONENTE:

Don Jose Antonio Montero Fernandez.

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE  
Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don ISAAC MERINO JARA  
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 899/2021

Fecha de sentencia: 23/06/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2435/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/06/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

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

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 2435/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 899/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

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

En Madrid, a 23 de junio de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 2435/2020, interpuesto por La Comunidad de Madrid, representada y asistida por la Letrada de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia n.º. 695, de 22 de noviembre de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, pronunciada en el recurso n.º. 690/2018, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 12 de abril de 2018, desestimando el recurso contra Liquidación de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid, por Impuesto sobre Donaciones.

Han comparecido en el recurso de casación como partes recurridas La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y D<sup>o</sup>. Javier, representado por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. María Dolores de Haro Martínez, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Iñigo Zunzunegui Valero de Bernabé

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Resolución recurrida en casación.

En el procedimiento ordinario n.º 690/2018, seguido en la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, con fecha 22 de noviembre de 2019, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- 1.- Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por D<sup>a</sup>. Javier contra la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid, y declaramos parcialmente nula la resolución impugnada, el Acuerdo del Jefe del Área de la Oficina Técnica de la Inspección de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid de 20 de mayo de 2017 por el que en ejecución de previa resolución del Tribunal Económico-Administrativo de 15 de septiembre de 2016, se decidía declarar nula la liquidación derivada del acta de inspección tributaria de disconformidad A-02 NUM000 y otros pronunciamientos arriba reseñados; 2.- Y en consecuencia, este acuerdo quedará sin efecto en parte, y concretamente, en la parte en que acuerda emitir nueva liquidación provisional y a cuenta, y practicar compensación de su resultante con la deuda por el ingreso indebido de la liquidación revocada; 3.- Las costas se imponen a las demandadas con un máximo de hasta 2.000 euros, sin incluir el IVA".

#### **Segundo.**

Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por la Letrada de los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Madrid, en la representación que ostenta, se presentó escrito con fecha 23 de enero de 2020, ante la Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid, y la Sala, por auto de 2 de marzo de 2020, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente La Comunidad de Madrid, representada y asistida por la Letrada de sus Servicios Jurídicos, y como partes recurridas La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y D<sup>o</sup>. Javier, representado por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. María Dolores de Haro Martínez, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Iñigo Zunzunegui Valero de Bernabé.

#### **Tercero.**

Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 22 de octubre de 2020, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, precisando que:

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

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

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: (i) el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; (ii) el artículo 190 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio; y (iii) el artículo 66 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Y ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva este recurso haya de extenderse a otros preceptos si así lo exigiere el debate finalmente trabado, ex artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa".

## Cuarto.

Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, por la Letrada de los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Madrid, en la representación que le es propia, por medio de escrito presentado el 22 de diciembre de 2020, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- El art. 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que prevé la existencia de liquidaciones provisionales en contraposición a la liquidaciones definitivas en el ámbito del procedimiento inspector, siendo en particular de aplicación el apartado 4.b.

2.- El artículo 190 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos que establece las clases de liquidaciones derivadas de las actas de inspección.

3.- El artículo 66, apartado 2º in fine y 4º 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.

Manifiesta que, en el presente recurso se cuestiona, en esencia, si una Administración tributaria, tributaria, en ejecución de una resolución económico-administrativa que anula parcialmente una liquidación tributaria por falta de motivación de las valoraciones efectuadas, ordenándose, además la retroacción de actuaciones, puede o no dictar una liquidación provisional (a cuenta de la que finalmente se dicte) con los valores declarados por la contribuyente, con el efecto de reducir notablemente la devolución tributaria que debería, de otro modo, efectuarse. Así, la liquidación provisional dictada, de la que trae causa el presente procedimiento, se dictó para dar cumplimiento al fallo del TEAC, que anulaba la liquidación inicial por considerar insuficiente motivada la comprobación de valores de determinados bienes. Para hacer efectivo el fallo del TEAC, que solo se pronunció sobre la comprobación de valores, se anuló la liquidación inicial practicada y se devolvieron las cantidades indebidamente ingresadas correspondientes a la estimación parcial de la reclamación por el TEAC, pero no lo correspondiente al resto de los elementos de la regularización efectuada, que no se veían afectados por la citada resolución, en virtud del principio de conservación que se recoge en el art. 66 en su apartado 2, in fine del Real Decreto 520/2005. La sentencia recurrida, sin embargo, niega la posibilidad de que en el ámbito de la inspección puedan realizarse liquidaciones provisionales a cuenta de la definitiva, y no toma en consideración estos preceptos donde se contempla expresamente esta opción. La Inspección de los tributos puede practicar liquidaciones provisionales y definitivas de acuerdo con el art. 101 de la LGT y el art. 190.4. b) del Real Decreto 1065/2007, siendo en todo caso las primeras a cuenta de las definitivas que se practiquen. Estas liquidaciones provisionales, a cuenta de las que definitivamente se practiquen tienen lugar en distintos casos. Podrán practicarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección (entre otros casos previstos en la norma) cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Esto ocurriría en los casos de acuerdo parcial, de conformidad parcial o de comprobación de valores o conflicto en la aplicación de la norma tributaria en regularización más amplia. En todos ellos son razones relativas al procedimiento las que exigen más de una propuesta de liquidación, aunque se trate de una misma obligación tributaria objeto de un procedimiento inspector. Este criterio se refuerza a partir de 2018 con la modificación del art. 190. 4. c) del Reglamento referido a la comprobación de valores, que con una

finalidad aclaratoria explícita una serie de supuestos en los que la liquidación/es derivadas del procedimiento de inspección tendrán carácter provisional como sucede cuando no se haya podido comprobar la obligación tributaria por no haberse obtenido los datos solicitados a otra Administración, cuando se realice una comprobación de valores y se regularicen también otros elementos de la obligación, y, por último, cuando se aprecien elementos de la obligación vinculados a un posible delito contra la Hacienda Pública junto con otros elementos que no lo están.

Considera que, el criterio de la sentencia supone reconocer como ingreso indebido el total de la liquidación inicial y ello implicaría equiparar un pronunciamiento de estimación parcial a que el TEAC hubiera anulado todos los elementos tributarios considerados en la liquidación y no solo un componente de menor transcendencia económica frente al importe total de la liquidación. Al tratarse de una estimación parcial, por defecto de forma, y sin haber considerado oportuno entrar en el fondo del asunto, la interpretación del art. 66 en relación con el art. 101 LGT y 190 del RD1065/2007, y teniendo en cuenta que nos encontramos en el ámbito de la Inspección tributaria implica que, si bien procede, en ejecución del fallo del TEAC, la anulación de la liquidación originaria, se puede practicar una liquidación provisional, con la conservación de aquellos elementos que no hayan sido anulados, y a cuenta de la liquidación definitiva. Así pues, nos encontramos con un supuesto en el que se produce una regularización inspectora más amplia que la derivada exclusivamente de una comprobación de valores. La LGT, de modo semejante a lo que sucedía ya antes en los supuestos de conformidad parcial, prevé que habrán de parcelarse varias propuestas de liquidación: la derivada de la comprobación de valores, y la resultante del resto de elementos comprobados.

La sentencia de instancia considera que solo procede practicar la liquidación cuando se conozcan todos los elementos a tener en consideración, es decir, que sólo cabe la liquidación definitiva. Esta posibilidad no cabe solo en caso de indicios de delito fiscal, como se señala en la sentencia, sino que en el art. 101 de la LGT, y en el art. 190 del RD 1065/07 se prevén otros supuestos, considerando que la interpretación correcta de cómo debía ejecutarse el fallo del TEAC es la llevada a cabo por la Administración, y así lo ha reconocido el propio TEAC en el recurso de ejecución cuya resolución era objeto de recurso. Así, si la liquidación no debía considerarse como provisional, por no encuadrarse en alguno de los supuestos previstos en la norma, la consecuencia no puede ser la anulación de la liquidación, sino únicamente considerarla como definitiva; y en el presente caso en fecha 21 de julio de 2017 se incoa nueva Acta de Inspección que regulariza definitivamente la situación del obligado tributario por la herencia recibida, proponiendo liquidación con cuota cero por no haberse producido finalmente incremento alguno del valor de los bienes considerados por el TEAC, y resultar idéntica la cuota final del Impuesto en la liquidación definitiva de la girada en la provisional.

Termina señalando que, la STS de 10 de diciembre de 2015 invocada, y que el TSJM admite que se refiere a los intereses de demora al dictar una nueva liquidación en sustitución de la anterior y no a si procede o no la liquidación provisional girada), no es aplicable al presente caso.

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

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, por medio de escrito presentado con fecha 9 de febrero de 2021, manifestó que se abstenía de formular oposición.

Asimismo, la procuradora D<sup>a</sup>. María Dolores de Haro Martínez, en nombre y representación de D<sup>o</sup>. Javier, por medio de escrito presentado con fecha 8 de marzo de 2021, también formuló oposición al recurso de casación, manifestando que:

(i) La Comunidad de Madrid nunca dictó una liquidación provisional a cuenta, pues ello sólo hubiera sido posible si se hubiera reanudado efectivamente las actuaciones y se hubiera cumplido con los trámites procesales oportunos en garantía del derecho de defensa del interesado (entre ellos, trámite de alegaciones y formalización de acta). En el presente caso, la liquidación provisional a cuenta que dicta la Comunidad de Madrid es incompatible con el fallo del TEAC, en la medida en que no se dicta en el contexto de una retroacción de actuaciones que hubiera exigido la concesión de un trámite de audiencia previo y de la posterior incoación de actas. Al contrario, se trata de una actuación ajena al procedimiento de inspección que se debería haber reanudado, y cuya finalidad parece estar limitada a evitar la devolución de la totalidad de las cantidades indebidamente ingresadas con ocasión de la primera liquidación que fue anulada.

(ii) Los art. 101 LGT y 190 RGGI invocados de contrario requieren Actas, es decir, reanudaciones. Nunca hubo acta que precediera la pretendida liquidación provisional. Estos artículos se enmarcan en el seno de un procedimiento, es decir, para poder aplicarlos se ha de estar dentro del procedimiento, o sea, se han de haber reanudado formalmente las actuaciones, y no fue eso lo que hizo la Comunidad de Madrid, que se limitó a ejecutar, sin reanudar procedimiento alguno.

A los solos efectos dialécticos, y para el caso de que la CAM hubiera retrotraído formalmente las actuaciones, no cabe desdoblamiento del procedimiento en fase de retroacción. El desdoblamiento en dos liquidaciones, una provisional a cuenta de una definitiva, pudo hacerse en el procedimiento originario, antes de dictarse la primera liquidación cuya reclamación dio lugar a la Resolución del TEAC estimatoria parcial por falta de motivación. Pero una vez dictada una única liquidación, y anulada por el TEAC por vicios de forma, no cabe después aprovechar la retroacción para desdoblamiento de procedimientos y dictar dos liquidaciones donde en origen hubo una, dado que puede dar lugar a abusos procesales. Menos aún si, en contra de lo que establece el art. 101.4.b) de la LGT, la comprobación de valores no es uno de los objetos de la regularización final, puesto que, finalmente, no se modificaron los valores declarados por el contribuyente.

(iii) La correcta exégesis del art. 66 RGR lleva a la anulación total, y a reanudar, nada cabe conservar, ni nada hay que ejecutar que implique un ingreso, en un fallo que no contuvo pronunciamiento en cuanto al fondo. Dicho artículo, en materia de revisión en vía administrativa, y en relación a la ejecución de las resoluciones administrativas, que deben ser ejecutadas en sus propios términos, se distingue entre la anulación de liquidaciones por motivos de fondo y de forma, y sólo en el primer caso prevé que la anulación sea parcial. La redacción del apartado 4, relativo a defectos de forma, en que no se distingue entre resoluciones parcial o totalmente estimatorias, por comparación con el apartado 3, referido a defectos de fondo, en que sí se hace esa distinción, permite concluir que, cuando hay vicio de forma, la anulación de la liquidación es siempre total, lo que es del todo punto lógico pues la anulación por cuestiones de forma impone retrotraer las actuaciones, lo que conlleva la anulación total de la liquidación sin perjuicio de lo que luego resulte en el procedimiento retrotraído.

(iv) La liquidación provisional ya ha sido anulada por la propia Comunidad de Madrid en su acuerdo de 21 de septiembre de 2020, en atención a lo que estableció, el TEAR de Madrid en su resolución a la reclamación NUM001 de 8 de junio de 2020. La CAM no debió incluir en su Acuerdo de ejecución del fallo del TEAC, la liquidación provisional, en la forma que lo hizo.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "en mérito a lo expuesto desestime el recurso de casación".

## Quinto.

Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de 9 de marzo de 2021, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 22 de junio de 2021, fecha en la que tuvo lugar el acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Sobre el debate.

El auto de admisión se hace eco de lo acontecido durante el desarrollo del conflicto que nos ocupa, recogiendo como hitos principales acaecidos los siguientes:

-1) El 5 de agosto de 2009 falleció doña Elsa, en estado de soltera, sin descendientes, habiendo otorgado testamento abierto por el que legaba a su hermano, D. Victorio, el usufructo vitalicio de todos sus bienes, derechos y acciones, e instituía herederos, en la nuda propiedad de dichos bienes, a sus sobrinos, don Cipriano, doña Inmaculada, don Aureliano, doña Julia y don Javier, por partes iguales. Mediante escritura pública de 27 de enero de 2010, D. Aureliano renunció pura y simplemente a la herencia.

- 2) El 3 de febrero de 2010 se presentó ante la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid escritura pública de protocolización del cuaderno particional de la herencia de don Romualdo, acompañando las correspondientes autoliquidaciones por el Impuesto de Sucesiones, habiendo ingresado por ello don Javier una cuota de 64.623,31 euros.

- 3) El 14 de marzo de 2012 la Inspección de la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid inició actuaciones de comprobación a don Javier por el impuesto referido y el 31 de octubre de 2012 la inspección incoó acta de disconformidad en la que se formulaba propuesta de liquidación con diversas regularizaciones tales como modificación del valor de determinados bienes y del valor del ajuar doméstico, así como de la reducción por

adquisición de empresa. El contribuyente no presentó alegaciones al acta, y el 17 de diciembre de 2012 la Subdirectora General de Inspección de Tributos de la Comunidad de Madrid dictó acuerdo por el que se confirmó la propuesta de liquidación contenida en el acta -con modificaciones únicamente en relación con los intereses de demora-, resultando una deuda a ingresar de 431.151,90 euros. El acuerdo se notificó el 9 de enero de 2013.

- 4) El 7 de febrero de 2013 el interesado promovió reclamación económico-administrativa ante el TEAC el cual, por resolución de 15 de septiembre de 2016, anuló por falta de motivación las valoraciones de las fincas rústicas integrantes de la herencia, así como la liquidación calculada en base a las mismas, ordenando la retroacción de actuaciones para que el órgano competente efectuara una nueva comprobación de los valores debidamente motivada. Por el motivo referido el TEAC no se pronunció de forma expresa respecto de los otros motivos de impugnación planteados.

- 5) En ejecución de la precitada resolución del TEAC, el Jefe de Área de la Oficina Técnica de Inspección de la Comunidad de Madrid dictó acuerdo en fecha 30 de mayo de 2017, por el que resuelve:

1º) anular la liquidación aprobada por acuerdo de 17 de diciembre de 2012;

2º) practicar liquidación provisional por el ISD, de acuerdo con los valores declarados de las fincas rústicas que figuran en la herencia y que tendrá la consideración de "a cuenta" respecto de la que definitivamente se practique, con una deuda tributaria a ingresar de 426.350,81 euros;

3º) acordar la devolución del ingreso indebido realizado por la contribuyente de 431.151,90 euros, derivado de la liquidación anulada, y de los intereses de demora devengados a su favor sobre dicho importe, lo que supone un total de 513.225,81 euros;

4º) practicar la compensación de las cantidades a ingresar y a devolver que resultan del procedimiento, conforme a lo establecido en el artículo 73.1 LGT, resultando una cantidad total a devolver de 86.875,20 euros; y

5º) reponer las actuaciones inspectoras para que se efectúe una nueva comprobación de valores de las fincas rústicas, debidamente motivada, y se proceda a practicar una nueva liquidación.

El acuerdo se notificó el 5 de junio de 2017.

-6) El 7 de julio de 2017, don Javier interpuso ante el TEAC recurso de ejecución contra la resolución de la Comunidad de Madrid de 30 de mayo de 2017, al entender que, una vez anulada la liquidación derivada del acta firmada en disconformidad, la liquidación provisional girada por la Comunidad de Madrid carece de motivación, siendo así que la Administración autonómica debió limitarse a la devolución de la totalidad del importe 431.151,90 euros como ingreso tributario indebido.

- 7) En resolución de 12 de abril de 2018 el TEAC desestimó el recurso interpuesto por don Javier.

- 8) Contra la resolución citada en el apartado anterior, don Javier interpuso ante el TSJ de Madrid recurso contencioso- administrativo, resuelto por sentencia de 22 de noviembre de 2019, objeto del presente recurso de casación.

La sentencia de instancia impugnada, después de centrar el debate, justifica la estimación del recurso contencioso administrativo en base a los siguientes razonamientos -las negritas las añadimos para resaltar los puntos de más relevancia-:

"En primer lugar, el acuerdo dictado, lo es supuestamente en ejecución de resolución del TEAC de 2016, pero lo cierto, es que dicha resolución del TEAC acuerda sin más la anulación de la liquidación practicada, y no una anulación parcial, que anulando parte de la liquidación, confirme la parte restante, que es en la práctica lo acordado por la Inspección.

Igualmente, debe recordarse que la resolución del TEAC de 2016, expresamente rechaza pronunciarse sobre cuestiones de fondo para evitar indefensión al recurrente, a fin de que cuando se vuelva a dictar liquidación, retrotraído el procedimiento, la recurrente pueda impugnar la liquidación que se dicte por todos los motivos de fondo y forma, evitando así una duplicidad de impugnaciones con posibles efectos de indefensión. Pues bien, carece de sentido dictar una liquidación, supuestamente en ejecución de resolución del TEAC, que no ha confirmado los puntos de controversia sobre los que se gira dicha liquidación, sino que precisamente ha rechazado conocer de dichos aspectos de fondo de la regularización, en tanto no se resuelvan las cuestiones formales, con el efecto de duplicidad de recursos y vías impugnatorias que se quería evitar. Por todo lo cual resulta procedente estimar este motivo de impugnación y con él, el presente recurso contencioso administrativo".

Los problemas que ya aventuraba la sentencia impugnada, se han visto confirmados como se pone de manifiesto por la parte recurrida cuando nos ilustra en el siguiente sentido -añadimos las negritas-:

"... una vez repuestas las actuaciones -como ordenaba el TEAC en la resolución de fecha 15 de septiembre de 2016- la Inspección desistió de motivar debidamente las 5 valoraciones de las fincas rústicas y tomó los valores declarados por mi representado, incoando, con fecha 21 de julio de 2017, ACTA A02- NUM002, con cuota CERO, que fue confirmada por la Oficina Técnica de la Subdirección General de Inspección de los Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid, con fecha 27 de septiembre de 2017.

Contra el ACUERDO de la Oficina Técnica de Inspección de Tributos de la Subdirección General de Inspección de los Tributos de la Consejería de Economía, se interpuso ante el TEAC, la reclamación nº NUM003, que ha sido resuelta el 28 de enero de 2021, con estimación parcial de la misma y anulación de la liquidación por deber corregirse la valoración del ajuar doméstico.

Que, contra la notificación recibida (punto VI anterior) de la resolución de ingresos indebidos en concepto del Impuesto sobre Sucesiones, periodo 2009, dictada por la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid, se presentó la reclamación económico-administrativa nº NUM001, ante el TEAR, que fue estimada con fecha 8 de junio de 2020. Esta resolución anula el acuerdo de devolución de ingresos impugnado por fundarse en un acuerdo liquidatorio (la liquidación provisional) que vulnera las formas y garantías de los interesados al no haber concedido trámite de audiencia ni haber incluido la necesaria motivación.

Que, como complemento de este último punto, se acompaña, como DOCUMENTO Nº 3 escrito de la propia Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid, de fecha 21 de septiembre de 2020, en el que, como consecuencia del fallo del TEAR en la reclamación nº NUM001, se ACUERDA anular el apartado 2 del acuerdo de fecha 30 de mayo de 2017 dictado por el Jefe de Área de la Oficina Técnica de Inspección de los Tributos, y con ello la liquidación provisional a cuenta dictada, a efectos de reconocer el derecho a la devolución del importe compensado por importe de 426.386,51 euros como consecuencia de la anulación de la deuda".

Resultando ciertamente significativo este último acuerdo por lo que afecta al objeto del conflicto y a los intereses de la propia parte recurrente.

Nos interesa, por su importancia a la hora de abordar el debate planteado, en la línea subrayada por la sentencia impugnada, que el acto original impugnado se produce en el seno de la ejecución de una resolución de un órgano económico administrativo, resolución del TEAC de 15 de septiembre de 2016, de suerte que, como señala la propia parte recurrida, la impugnación de aquel acto se produce, art. 241 .ter de la LGT , a través del recurso de ejecución.

## Segundo.

Sobre las cuestiones de interés casacional enmarcadas en la ejecución de la resolución del TEAC. Respuesta a la cuestión de interés casacional.

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

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

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

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

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



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

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

Brevemente para dejar constancia que sobre esta cuestión hemos dicho, valga al efecto la sentencia de 19 de noviembre de 2020, rec. cas. 4911/2018, (aunque las referencias y transcripción de algunos de los artículos del Real Decreto 520/2005, son de su redacción anterior a la actual, sin afectar a la esencia de lo dicho; recordemos los términos del art. 239.3 de la LGT vigente, "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)", en la que se dijo -en negrita, que añadimos, los párrafos de mayor interés respecto del caso que nos ocupa:-

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

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

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

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

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

A partir de aquí, el precepto se bifurca para distinguir dos situaciones jurídicas netamente diferenciables: las anulaciones por razones de fondo y las determinadas por defectos formales. A las primeras se refiere el apartado 3, cuyo párrafo inicial indica que se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, manteniendo íntegramente su contenido. A las segundas alude el apartado 4, que indica que "[N]o obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora".

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

Por su parte, el artículo 68 RGRVA, encuadrado en la Sección 2ª relativa a las Normas especiales para la ejecución de resoluciones económico- administrativas, dispone que las discrepancias que tenga el interesado con los actos de ejecución se tramitarán como un incidente que deberá ser resuelto por el órgano económico-administrativo que dictó la resolución que se ejecuta (apartado 1), que el tribunal declarará la inadmisibilidad del incidente de ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 LGT (apartado 2), añadiendo que el incidente de ejecución se regulará por las normas del procedimiento general o abreviado que fueron aplicables para el recurso o la reclamación inicial, y se suprimirán de oficio todos los trámites que no sean indispensables para resolver la cuestión planteada (apartado 3) y que los órganos que tengan que ejecutar las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán solicitar al tribunal económico- administrativo una aclaración de la resolución.

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

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

Estas decisivas conclusiones se obtienen por las siguientes razones:

1ª) El propio texto del artículo 66.4 RGRVA, leído en conexión con los apartados 2, 3 y 5, conduce a esa exégesis, al prever una regulación diferente para ambos casos.

2ª) Aceptar que en los casos de retroacción de actuaciones juega el plazo de un mes del artículo 66.2 haría virtualmente imposible cumplir el mandato de que los actos de ejecución se notifiquen en ese plazo fugaz desde que la resolución de anulación tuvo entrada en el órgano llamado a su ejecución, por lo que parece evidente que el titular de la potestad reglamentaria no pudo pensar en tal plazo limitativo en casos de retroacción.

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

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

Sintetizando la doctrina legal que se anuncia en la referida sentencia de 31 de octubre de 2017 antes referida, que aunque se refiere a un procedimiento de gestión es plenamente aplicable al procedimiento de inspección, y que ha sido desarrollada en pronunciamientos posteriores, también respecto de supuestos referidos a procedimientos de inspección, en lo que ahora interesa resaltar que la retroacción de actuaciones, como es el caso, en tanto que como se ha visto se produjo un vicio formal que dio lugar a la estimación parcial, no pone en marcha un procedimiento nuevo, sino que vuelve atrás en el ya abierto, en el que se produjeron las fallas procedimentales que determinan la anulación de la resolución que le puso fin, esto es, cuando se anula la liquidación por un vicio formal, sin perjuicio de la conservación de los actos producidos en la tramitación que no se hayan visto afectados, lo que existe es una marcha atrás del mismo procedimiento original seguido, no existe un nuevo procedimiento, sino que se persigue reparar la quiebra formal determinante de la anulación. Por tanto, la Administración se coloca en dicho momento procedimental y debe de culminar dicho procedimiento en el plazo que le resta para agotar los plazos dispuestos al efecto, puesto que en otro caso se desconocería la regla de que nadie puede obtener ventaja de sus propios errores como manifestación del principio general del Derecho *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* (nadie puede ser escuchado, invocando su propia torpeza). Lo que pretende la Administración en este caso, de llevar a cabo una nueva liquidación aprovechando los actos procedimentales no afectados por la declaración de nulidad, sustrayéndolos del procedimiento original del que forman indisolublemente parte con la finalidad compensatoria vista, supondría ignorar las garantías del interesado evitando las consecuencias fatales de la actuación extemporánea de la Administración, en su caso; por tanto, declarado el vicio formal y la anulación de la liquidación girada y ordenada la retroacción de actuaciones, los actos a que venía obligada la Administración quedaban circunscritos al ámbito propio de la ejecución, que en lo que ahora interesa se desarrollaban en la nulidad de la liquidación con devolución de lo indebidamente ingresado más intereses y la marcha atrás del procedimiento

al momento de producirse el vicio que debía ser reparado , y sólo una vez reanudado de nuevo el procedimiento original tendría cabida las actuaciones que la parte recurrente considera adecuadas en aplicación de los tributos.

Por todo lo dicho a la cuestión con interés casacional debe responderse que habiéndose anulado en vía económico-administrativa una liquidación tributaria por falta de motivación en la valoración de determinados bienes y ordenada la retroacción de las actuaciones para que el órgano administrativo competente efectúe una nueva comprobación de valores debidamente motivada, la Administración no puede, antes de la reanudación del procedimiento para reparar el vicio formal, dictar una liquidación provisional -a cuenta de la liquidación que finalmente resulte- compensando seguidamente tal liquidación provisional con la cuantía que resulte a devolver por la ya referida anulación de la liquidación tributaria, minorando la devolución por ingresos indebidos.

Razonamientos los anteriores que vienen a confirmar la bondad de la sentencia impugnada.

### **Tercero.**

Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad.

## **FALLO**

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

### **Primero.**

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia.

### **Segundo.**

Declarar no haber lugar al recurso de casación n.º 2435/2020, interpuesto por la Comunidad de Madrid, representada y asistida por la Letrada de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia n.º. 695, de 22 de noviembre de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, pronunciada en el recurso n.º. 690/2018, cuya confirmación procede por su bondad jurídica.

### **Tercero.**

No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.