

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ085563

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 288/2022, de 8 de marzo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2744/2020

**SUMARIO:**

**Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Ejecución. Posibilidad de girar liquidaciones provisionales a cuenta de futuras liquidaciones definitivas.** Se trata de esclarecer si, habiéndose anulado en vía económico-administrativa una liquidación correctora de la declaración de los sujetos pasivos, por falta de motivación en la valoración de determinados bienes y tras haberse ordenado la retroacción de las actuaciones para que el órgano administrativo competente efectúe una nueva comprobación de valores, esta vez debidamente motivada, el órgano de ejecución del citado acto revisor puede, antes de realizar la 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. En el presente recurso se cuestiona, en esencia, si una Administración tributaria, en ejecución de una resolución económico-administrativa que anula 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. Sobre esta cuestión ya se ha pronunciado el Tribunal en las SSTS de 23 de junio de 2021, recurso n.º 2435/2020 (NFJ082978) y de 20 de julio de 2021, recurso n.º 1182/2020 (NFJ083108) a cuya doctrina se remite la Sala y en la que afirma 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. La Sala juzgadora acierta plenamente, tanto en la selección de la norma aplicable *ratione temporis* al asunto debatido -el art. 239 LGT -; como en la calificación de la potestad ejercitada por la Administración autonómica, cesionaria del impuesto que nos ocupa, constitutiva de una clara extralimitación; así como, finalmente, en la necesaria concepción restrictiva que ha de darse a la noción de liquidación provisional, máxime en el ámbito de la ejecución de resoluciones que no lo ordenan. A las cuestiones planteadas el Tribunal responde que la Administración no puede, en cumplimiento del deber de motivación del valor de los bienes -u otros deberes formales- una vez ordenada la retroacción de las actuaciones al efecto, dictar una liquidación provisional -a cuenta de la que finalmente resulte- ni antes ni después de realizar la valoración motivada o cumplir lo ordenado en la retroacción. Sólo puede girarse liquidación provisional cuando concorra alguna de las circunstancias del art. 101 LGT, siempre que tal liquidación se adopte dentro de un procedimiento de inspección, sin que puedan considerarse como tales las actuaciones limitadas a ejecutar una resolución económico-administrativa. La Administración tributaria incurre en exceso ilícito cuando adopta por su cuenta medidas distintas o ajenas de las directamente encaminadas a dar cumplimiento a lo ordenado por el TEAC, aquí motivar sus propios actos, sin que esa liquidación provisional guarde relación alguna, ni con la retroacción, ni con la actividad que debe realizarse al efecto para cumplir el fallo. Se incumple así el principio de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas (*allegans turpitudinem propriam non auditur*), pues la liquidación provisional surge directamente del incumplimiento, pues lo que en el fondo propicia esa curiosa liquidación provisional «a cuenta» es un patente incumplimiento del deber de motivar, infracción que no cabe situar, en el plano conceptual, entre las meramente formales, pues esa falta de motivación, como reiteradamente ha señalado este Tribunal Supremo, denota la ausencia de razones que puedan ser dadas a conocer al destinatario y al órgano judicial llamado a su control, dejando así una puerta abierta a la arbitrariedad. En el ámbito de esa segunda oportunidad de «hacerlo bien esta vez» que se brinda al órgano incumplidor, no cabe extraer beneficio o ventaja que derive de su propia torpeza o infracción. Además, operaría esta liquidación provisional, por la vía de la compensación, como una especie de medida cautelar informalmente establecida y sin audiencia al interesado. Por tanto, no son aplicables al caso las liquidaciones provisionales a cuenta a que se refiere la sentencia, previstas en el art. 35 Ley ISD que las regula, y que luego desarrolla el art. 75 Rgto ISD, previstas para situaciones notoriamente

alejadas de la que ahora nos ocupa [Vid., ATS de 29 de octubre de 2020, recurso n.º 2744/2020 (NFJ079628) y STSJ de Madrid de 30 de diciembre de 2019, recurso n.º 685/2018 (NFJ077588) que se confirma].

**PRECEPTOS:**

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 35.  
RD 1629/1991 (Rgto ISD), art. 75.  
RD 520/2005 (RGRVA), art. 66.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 26, 37, 73, 81 y 101.

**PONENTE:**

*Don Francisco Jose Navarro Sanchis.*

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Don ISAAC MERINO JARA

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 288/2022

Fecha de sentencia: 08/03/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2744/2020

Fallo/Acuuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 01/03/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2744/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 288/2022

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 8 de marzo de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 2744/2020, interpuesto por la COMUNIDAD DE MADRID, representada y asistida por Letrada de su servicio jurídico, contra la sentencia nº 782/2019, de 30 de diciembre, dictada por la Sección 9ª de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 685/2018. Han comparecido como partes recurridas el Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO; y la procuradora doña María Dolores de Haro Martínez, en representación de DOÑA Francisca; Y DON Hilario, DON Faustino, DOÑA Lina Y DOÑA Luz.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 30 de diciembre de 2019, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Dña. María Dolores de Haro Martínez, en representación de Dña. Francisca y D. Hilario, D. Faustino, Dña. Lina y Dña. Luz, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 12 de abril de 2018 (R.G. 2442-13-50-IE), la cual anulamos, así como el acuerdo de que proviene, imponiendo a las Administraciones demandadas las costas procesales causadas con el límite de 2000 euros, más IVA, por gastos de representación y defensa de la parte actora [...]"

**Segundo.** *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la Comunidad de Madrid presentó escrito de 28 de febrero de 2020, de preparación de recurso de casación contra aquella, estimatoria del recurso deducido de contrario.

2. Tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas infringidas: (i) el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); (ii) el artículo 190 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGI); (iii) el artículo 66 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 19 de mayo de 2020, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La letrada de la Comunidad de Madrid, en nombre ésta, ha comparecido el 7 de julio de 2020; la procuradora doña María Dolores de Haro Martínez, como recurrida, en nombre de los recurridos, cuya pretensión fue estimada en la instancia, lo ha hecho el

9 de junio de 2020 y el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, lo ha hecho el 7 de julio de 2020, en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

**Tercero. Interposición y admisión del recurso de casación.**

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 29 de octubre de 2020, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, formulada en estos términos:

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

2. La Comunidad de Madrid interpuso recurso de casación mediante escrito de 29 de diciembre de 2020, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando de este Tribunal Supremo : "[...] 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 [...]"

**Cuarto. Oposición al recurso de casación.**

La procuradora doña María Dolores de Haro Martínez, en nombre y representación de los contribuyentes comparecidos como recurridos, ya mencionados en el encabezamiento, presentó escrito de oposición el 8 de marzo de 2021, en el que solicita la desestimación del recurso de casación.

Por su parte, el Abogado del Estado presentó escrito de 9 de marzo de 2021, en que manifiesta "[...] Que, dentro del plazo concedido, y previa autorización, manifiesta que SE ABSTIENE DE FORMULAR OPOSICIÓN [...]"

**Quinto. Vista pública y deliberación.**

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 1 de marzo de 2022, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero. Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de esta casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia de la Sala de instancia de que dimana el recurso, esto es, si la Sala sentenciadora acierta al considerar que el TEAC ha obrado con desacierto al apreciar que la administración gestora de la Comunidad de Madrid ha ejecutado correctamente su propia resolución estimatoria, en la que ordenó la retroacción para que se volviera a motivar suficientemente la valoración de los bienes heredados, a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En la sentencia impugnada se estima el recurso jurisdiccional formalizado por doña Francisca y otros, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de abril de 2018, que había desestimado la reclamación contra el acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad, en concepto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por tanto, se trata de esclarecer si, habiéndose anulado en vía económico-administrativa una liquidación correctora de la declaración de los sujetos pasivos, por falta de motivación en la valoración de determinados bienes y tras haberse ordenado la retroacción de las actuaciones para que el órgano administrativo competente efectúe

una nueva comprobación de valores, esta vez debidamente motivada, el órgano de ejecución del citado acto revisor puede, antes de realizar la 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.

**Segundo.** *Los hechos incontrovertidos de la vía impugnatoria administrativa, según resume el auto de admisión.*

Como señala el auto de admisión de 29 de octubre de 2020, sin que tales hechos hayan sido objeto de contienda, los hechos que constituyen el fundamento del derecho aplicado son los que siguen:

"[...] SEGUNDO.- 1. En el presente recurso se cuestiona, en esencia, si una Administración tributaria, en ejecución de una resolución económico-administrativa que anula 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.

2. El análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos recogidos en la resolución impugnada, nos lleva a destacar, a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunos datos que han de ser tenidos en cuenta:

1) El 5 de agosto de 2009 falleció Dña. Eloisa, habiendo instituido como herederos a su hermano don Alejandro y a sus sobrinos, siendo los hoy recurrentes, doña Francisca y don Hilario, don Faustino, doña Lina y doña Luz, herederos de don Alejandro, que falleció el 17 de marzo de 2012.

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 Dña. Eloisa, acompañando las correspondientes autoliquidaciones por el ISD.

3) El 14 de marzo de 2012 la Inspección de la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid inició actuaciones de comprobación a los distintos herederos, y por lo que a este recurso interesa a don Alejandro, por el impuesto referido y la inspección, en fecha 30 de octubre de 2012, 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. Al no haberse presentado alegaciones al acta, la Subdirectora General de Inspección de Tributos de la Comunidad de Madrid dictó acuerdo, el 17 de diciembre de 2012, 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 125.823,37 euros. El acuerdo se notificó el 9 de enero de 2013 y la deuda fue ingresada por los contribuyentes.

1) El 7 de febrero de 2013 los herederos de don Alejandro promovieron 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 con base en 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 ante referido órgano económico-administrativo en la reclamación.

2) 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 debido por los reclamantes, 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 124.414,82 euros; 3º) acordar la devolución del ingreso indebido realizado de 125.823,37 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 149.775,06 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 25.360,24 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 30 de junio de 2017.

3) El 7 de julio de 2017, los herederos de don Alejandro interpusieron ante el TEAC recurso contra la ejecución realizada por la Comunidad de Madrid de la precitada resolución del mismo órgano de 15 de septiembre de 2016, 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 125.823,37 euros como ingreso tributario indebido.

4) En resolución de 12 de abril de 2018 (FJ segundo in fine), el TEAC desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta, entendiéndolo al respecto lo siguiente:

"(...) a juicio de esta Sala, el acuerdo del Jefe de Área de la Oficina Técnica de Inspección de 30 de mayo de 2017 ejecuta en sus propios términos la resolución del TEAC, ya que: 1º) anula la liquidación aprobada por acuerdo de 17 de diciembre de 2012; 2º) anula la comprobación de valores (anulación que debe considerarse efectuada tácitamente, al haberse anulado la liquidación que trae causa de la misma y ordenarse una nueva comprobación de valores, como se dirá a continuación); y 3º) Se reponen las actuaciones inspectoras "para que se efectúe una nueva comprobación de valores de las fincas rústicas debidamente motivada, y se proceda a practicar una nueva liquidación". Como consecuencia de ello, ha de declararse que el acuerdo de ejecución de la resolución del TEAC es conforme a derecho, al ajustarse a los términos de la misma.

Cabe precisar que el hecho de que en el acuerdo de ejecución de la Inspección se apruebe una liquidación a cuenta, no se opone a lo manifestado, ya que del propio acuerdo se deduce que, una vez efectuada la nueva comprobación de valores sustitutiva de la anulada, se procederá a practicar una nueva liquidación en el procedimiento inspector reiniciado, contra la cual, obviamente, podrá interponer la interesada los recursos o reclamaciones que procedan".

5) Contra la resolución citada en el apartado anterior, doña Francisca y don Hilario, don Faustino, doña Lina y doña Luz, herederos de don Alejandro, interpusieron ante el TSJ de Madrid recurso contencioso-administrativo, resuelto por sentencia de 30 de diciembre de 2019, objeto del presente recurso de casación [...].

### **Tercero. Los razonamientos de la sentencia impugnada.**

La sentencia de instancia, objeto de impugnación casacional estima el recurso contencioso-administrativo, basándose en los siguientes razonamientos:

"[...] La Sala de instancia recoge, en el fundamento jurídico segundo de la sentencia recurrida, lo siguiente:

"(...) El asunto así planteado es análogo a los resueltos en las sentencias de esta Sección núm. 648/2019, de 4 de noviembre (rec. 689/2018), 657/2019, de 4 de noviembre (rec. 688/2018) y 695/2019, de 22 de noviembre (rec. 690/2018), analogía que no podía constatarse hasta que concluyó el trámite alegatorio y la Sala pudo conocer los concretos fundamentos de las pretensiones de los litigantes.

La solución que debemos adoptar en este caso, por tanto, no puede diferir de la ofrecida en aquellos otros recursos:

Primero; en el impuesto de sucesiones la Administración no está habilitada para dictar liquidaciones provisionales a cuenta.

El art. 101 LGT establece que la liquidación tributaria "es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria". La dicotomía entre liquidaciones provisionales y definitivas no obedece a que las primeras tengan limitada en el tiempo su eficacia -como la Administración entendió en este caso-, sino a que son susceptibles de rectificación en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos. Por acudir a un símil procesal, las liquidaciones provisionales no pasan en autoridad de cosa juzgada.

La emisión de una u otra clase de liquidación no es un acto discrecional, sino reglado. Las liquidaciones practicadas en el procedimiento inspector "previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria", son definitivas, según el apartado 3.a) del mencionado art. 101. Y dado que la Inspección en este caso había comprobado la totalidad de los elementos de la obligación del contribuyente relativa al impuesto sucesorio, no estaba habilitada para dictar una liquidación provisional.

Los ingresos o pagos que no liquidaciones- a cuenta, son exigibles al perceptor de ciertas rentas o rendimientos periódicos, pues dispone el art. 37.3 LGT : "Es obligado a practicar ingresos a cuenta la persona o entidad que satisface rentas en especie o dinerarias y a quien la ley impone la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo". Y, obviamente, la ley reguladora del impuesto de sucesiones no establece esta obligación, como no podría ser en un impuesto de devengo instantáneo.

Segundo; la única posibilidad de emitir liquidaciones a cuenta en el ámbito del impuesto de sucesiones se reduce a determinados supuestos específicamente contemplados en la ley y el reglamento y siempre a iniciativa del propio contribuyente. En tal caso, no estamos ante liquidaciones provisionales, sino parciales por no incluir todos los bienes que forman parte de la herencia, y disponen de interinidad hasta la formulación de la liquidación comprensiva de la totalidad del haber hereditario.

El art. 35 LIDyS (léase LISyD) regula, en efecto, las liquidaciones parciales a cuenta, que luego desarrolla el art. 75 del reglamento. Establece aquel artículo: "1. Los interesados en sucesiones hereditarias podrán solicitar

que se practique una liquidación parcial del Impuesto a los solos efectos de cobrar seguros sobre la vida, créditos del causante, haberes devengados y no percibidos por el mismo, retirar bienes, valores, efectos o dinero que se hallaren en depósito y demás supuestos análogos". En los mismos casos, el art. 86.3 del texto reglamentario admite las autoliquidaciones parciales a cuenta, igual que, con mayor amplitud, el art. 89.

Tercero; anulada una liquidación por defectos formales, como es la falta de motivación, y retrotraído el procedimiento, estamos ante el supuesto previsto en el art. 66.4 del reglamento de revisión aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RCL 2005, 1069, 1378) , oportunamente citado por la parte actora: "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".

El fundamento de esta norma es opuesto al acuerdo de ejecución tomado por la Dirección General. Como dijimos en nuestra sentencia 695/2019 : "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 último, la compensación que aplica la Administración no es admisible a falta de una nueva liquidación que sustituya a la anulada. Así lo dispone el art. 73.1 LGT : "Se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de esta Ley ".

Hasta que sea dictada una nueva liquidación, la Administración tributaria no tiene la potestad de compensar o retener en calidad de ingresos "a cuenta" determinadas sumas calculadas de forma estimativa. La retención de estas debe materializarse como medida cautelar, en los términos y condiciones previstos en el art. 81 LGT " [...]" .

#### **Cuarto. Algunas consideraciones jurídicas.**

1. Hemos de recordar que, sobre la propia cuestión idéntica que aquí se plantea, identificada con precisión en el auto de admisión, ya se han dictado varias sentencias, desestimatorias todas ellas de los respectivos recursos de casación planteados, todos ellos, por la Comunidad de Madrid. Se trata de las sentencias de 23 de junio; y 1 y 20 de julio de 2021, pronunciadas respectivamente en los recursos nº 2435/2020, 2006/2020 y 1182/2020, a cuya reiterada doctrina hemos de remitirnos necesariamente. Además, en el caso presente estamos ante la misma sucesión hereditaria que dio lugar, finalmente, a la sentencia recaída en el recurso nº 2006/2020, antes mencionado.

2. La Sala juzgadora acierta plenamente, tanto en la selección de la norma aplicable *ratione temporis* al asunto debatido -el art. 239 LGT, en la versión dada al precepto por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, LGT-; como en la calificación de la potestad ejercitada por la Administración autonómica, cesionaria del impuesto que nos ocupa, constitutiva de una clara extralimitación; así como, finalmente, en la necesaria concepción restrictiva que ha de darse a la noción de liquidación provisional, máxime en el ámbito de la ejecución de resoluciones que no lo ordenan.

3. A estos efectos, el recurrente plantea la interpretación del artículo 101 LGT que recoge textualmente que:

"[...] 2. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.

3. Tendrán la consideración de definitivas:

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

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

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

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

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

b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a

toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente [...]."

4. También promueve la parte recurrente la exégesis del artículo 190 RGGI, en la redacción aplicable al caso de autos, que señalaba que:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

**5.** Y, por último, del artículo 66 RGRVA que disponía, en la redacción aplicable al supuesto de autos, lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**6.** Debemos seguir en lo esencial la tesis establecida en la sentencia de la Sala de esta jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que ahora examinamos en casación, porque:

1.- Las liquidaciones provisionales son regladas ( art. 101 LGT) y obedecen a situaciones que en este caso, claramente, no concurren. Así:

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

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

b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a

toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente

c) En todo caso tendrán el carácter de provisionales las liquidaciones dictadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley".

2.- Como regla básica y esencial, no resaltada en el proceso de instancia y en esta casación, puede afirmarse, con carácter general, que no cabe practicar una liquidación provisional para ejecutar una resolución del TEAC que no la ordena -y que raramente estaría en la tesitura de hacerlo para restañar la indefensión ocasionada por la concurrencia de defectos de forma-.

Por el contrario, la liquidación provisional es un mecanismo jurídico rigurosamente excepcional y, desde luego, propio del procedimiento de inspección, mientras que aquí estamos en otro ámbito diferente, el de la ejecución de una resolución del TEAC, en su función revisora, fruto del ejercicio de otra potestad -además de que, tratándose de impuestos cedidos, la lleva a cabo otra Administración pública- por lo que la Comunidad de Madrid, al cumplir lo ordenado, no ejercita una facultad propia liquidadora de la que sea titular, sino sólo se debe atener al deber de cumplir lo ordenado.

3.- Estamos, en el presente caso, ante una retroacción ordenada por el TEAC, por razones formales, en relación con uno sólo de los tres motivos de impugnación -el de la motivación omitida de la valoración de los inmuebles rústicos heredados-, sin entrar a abordar los otros dos motivos, pese a que eran susceptibles de examen autónomo y que afectaban a otros conceptos distintos de la deuda tributaria. Así, se mandó retrotraer para que se motivase la valoración de las fincas rústicas (uno de los tres motivos aducidos) y, precisamente por esa retroacción, se abstiene el TEAC, extrañamente, de analizar los otros dos motivos de fondo: a) la controvertida cuestión de la valoración del ajuar doméstico; y 2) la aceptación sólo parcial del derecho a la reducción del 95 % del valor de las 143.650 participaciones sociales de la causante en la entidad mercantil Terraruba, S.L.

Si bien la resolución del TEAC que mandó de este modo parcial e incompleto la ejecución no es objeto de este recurso -en que se dilucida sólo la segunda resolución que da el visto bueno al proceder de la Comunidad de Madrid en su labor de ejecución-, no deja de causar extrañeza el modo anómalo con que el órgano revisor acomete, parcialmente, la impugnación recurrente, creando implícitamente una especie de reserva de segunda resolución que versase sobre las cuestiones imprejuzgadas.

4.- Partiendo, pues, en coincidencia con lo que sostiene la Sala de Madrid que nos corresponde examinar, de que no estamos ante una mera estimación parcial de la reclamación, sino total, por lo que el acto impugnado debe entenderse, irrefragablemente, anulado en su totalidad, pues nada dice el TEAC sobre los demás aspectos de la liquidación, en los que podría haber entrado si hubiera querido, pues ningún obstáculo sustantivo y procesal lo impedía.

5.- Las dos razones que, en resumen, nos llevan a considerar acertada la sentencia de instancia son, a la postre: a) que el régimen legal de la liquidación provisional (que no deja de ser una excepción en favor de la Administración, que puede desmembrar así la determinación final del impuesto de que se trate) está reservado por la ley a casos tasados, presididos todos ellos por la idea de incertidumbre, esto es, de desconocimiento de datos esenciales, definitivos y ciertos en que basar la determinación final de la deuda, que aquí no concurren, con toda claridad y evidencia; y b) que no cabe una liquidación provisional dictada en el seno de una ejecución de una resolución del TEAC que, al margen de la opinión que nos merezca, se ha limitado a imponer al órgano incumplidor una obligación de hacer, la de motivar adecuadamente la valoración de las fincas rústicas, correctora de los valores declarados; esto es, a ordenar la retroacción del procedimiento en sólo uno de los puntos de la obligación tributaria, dejando imprejuzgados los otros que, eventualmente, podrían haber determinado la nulidad total de la liquidación y la improcedencia de retroacción alguna.

En este asunto, es palmario e inconcuso que la liquidación provisional que se ordena a sí misma practicar la propia Comunidad gestora, que luego desconocemos si abandona a la hora de afrontarla (como ocurrió en el asunto que terminó en el recurso de casación nº 2006/2020), lo que no deja de causar sorpresa, se ha realizado con evidente exceso de lo ordenado, para un caso no previsto en la ley, ni aun forzando irrazonablemente la interpretación de los casos concurrentes en el art. 101 LGT.

6.- Además de lo anterior, cabe añadir que el Abogado del Estado, pese a que se anula la resolución del TEAC en la sentencia dictada por el TSJ de Madrid, formula escrito de formal oposición -por corresponderse con su posición procesal- pero absteniéndose de formular efectiva y fundada oposición al acto revisor, por lo que cabe rectamente interpretar que se adhiere de facto al recurso de casación promovido por la Comunidad de Madrid, aunque la falta de oposición puede interpretarse como una falta de real discrepancia con la sentencia.

A la vez, se ha prescindido, por la Administración del Estado, con ello, de otro dato esencial: que la resolución del TEAC ahora impugnada, la segunda de las dictadas, dados sus términos, no ha cumplido de un modo satisfactorio el deber de control revisor de la correcta y adecuada aplicación de los tributos cedidos, como lo es el impuesto sobre sucesiones y donaciones, puesto que la facultad de revisión económico-administrativa está retenida por el Estado, no sólo de una manera simbólica o testimonial. Además de ello, no puede pasarse por alto que el defensor de la Administración del Estado abandona a su suerte -en posición semejante al allanamiento, para la que

ha pedido autorización, según nos informa- no refuta en modo alguno la sentencia de instancia que anuló la propia resolución revisora procedente de un órgano estatal, el TEAC.

7.- Finalmente, puede añadirse a todo lo expuesto que la resolución del Jefe de Área de la Oficina Técnica de Inspección de la Comunidad de Madrid, por la que se da supuesto y aparente cumplimiento de lo mandado por el TEAC, consistió entre otras medidas en estas: 1º) anular una liquidación -ya anulada-, la aprobada por acuerdo de 17 de diciembre de 2012; 2º) practicar liquidación provisional del impuesto sobre sucesiones, ejercicio 2009 (sic) de acuerdo con los valores declarados de las fincas rústicas y que tendrá la consideración de "a cuenta", así como otras medidas que tienen, en su conjunto, una especie de designio cautelar -en tanto se compensa, y al tiempo se erosiona, el valor económico del deber de devolución, partiendo de la base equivocada de que los valores declarados de las fincas rústicas que figuran en la herencia mantienen alguna existencia, presunción de validez o eficacia, pese a haber sido desconocidos y soslayados por la propia Administración que luego pretende sacar provecho de su existencia.

Tales datos declarados han perdido, por varias razones concurrentes, valor alguno para figurar en la balanza de la compensación, soporte a su vez de la extravagante liquidación a cuenta practicada: la presunción de que gozan las declaraciones y autoliquidaciones, en favor de los administrados, ha sido neutralizada por la liquidación originaria de la Administración, pese a su notoria falta de motivación del valor corregido; y este acto de liquidación tampoco vale nada como fuente de liquidación a cuenta ni de compensación, no solo por su impugnación ante el TEAC, sino principalmente por el sentido del fallo de éste, por lo que tampoco mantiene virtualidad ni operatividad alguna, dado que lo que se dispone es que sea sustituida por otra que se motive bien.

No deja de causar sorpresa, además de las ocurrencias de que hemos dado cuenta en este asunto, que el órgano de ejecución, redundantemente, se autoimponga lo que ya le había mandado el TEAC que hiciera: "...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".

#### **Quinto.** *Interpretación jurídica de las cuestiones planteadas en el auto de admisión.*

La cuestión interpretativa que la Sección de Admisión de esta Sala nos propone, debe ser contestada del siguiente modo, a efectos de fijación de doctrina jurisprudencial:

1) La Administración tributaria no puede, en ejecución del deber de motivar el valor de determinados bienes -o de otros deberes formales- una vez ordenada la retroacción de las actuaciones a tal efecto, dictar una liquidación provisional - a cuenta de la que finalmente resulte-, ni antes ni después de realizar la valoración motivada o de cumplir lo ordenado en la retroacción.

2) Sólo puede girarse liquidación provisional cuando concurra alguna de las circunstancias que la hacen posible en el art. 101 LGT, siempre que tal liquidación provisional se adopte en el seno de un procedimiento de inspección propiamente dicho, sin que puedan considerarse como tales las actuaciones limitadas a ejecutar una resolución económico-administrativa.

3) La Administración tributaria incurre en exceso ilícito, determinante de la nulidad de sus actos, cuando adopta por su cuenta medidas distintas o ajenas a las directamente encaminadas a dar cumplimiento a lo ordenado en sede económico-administrativa, en este caso motivar sus propios actos, sin que la liquidación provisional guarde relación alguna, ni con la retroacción, ni con la actividad que debe realizarse al efecto.

4) Se incumple así el principio de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas ( *allegans turpitudinem propriam non auditur*), pues la liquidación provisional surge directamente del incumplimiento, pues lo que en el fondo propicia esa curiosa liquidación provisional "a cuenta" es un patente incumplimiento del deber de motivar, infracción que no cabe situar, en el plano conceptual, entre las meramente formales, pues esa falta de motivación, como reiteradamente ha señalado este Tribunal Supremo, en todas las secciones de la Sala Tercera, denota la ausencia de razones que puedan ser dadas a conocer al destinatario y al órgano judicial llamado a su control, dejando así una puerta abierta a la arbitrariedad. En el ámbito de esa segunda oportunidad de "hacerlo bien esta vez" que se brinda al órgano incumplidor, no cabe extraer beneficio o ventaja que derive de su propia torpeza o infracción.

5) Además, operaría esta liquidación provisional, por la vía de la compensación, como una especie de medida cautelar informalmente establecida y sin audiencia al interesado.

6) No son aplicables al caso las liquidaciones provisionales a cuenta a que se refiere la sentencia, previstas en el art. 35 LISyD que las regula, y que luego desarrolla el art. 75 del reglamento, previstas para situaciones notoriamente alejadas de la que ahora nos ocupa.

#### **Sexto.** *Aplicación de la doctrina jurisprudencial que hemos establecido al caso concreto que nos ocupa.*

Consecuencia naturalmente derivada de tal interpretación que hemos efectuado sobre los artículos 101.1 y 239 de la LGT, junto a sus concordantes reglamentarios, es la declaración de no haber lugar al recurso de casación

suscitado por la Comunidad de Madrid, toda vez que el criterio establecido por la Sala de instancia es conforme a Derecho, ya que interpreta correctamente ambos preceptos y se ajusta estrictamente a nuestra doctrina.

En el mismo sentido, hemos de mencionar las tres sentencias ya dictadas por esta Sala y Sección en los recursos de casación nº 2435/2020, 2006/2020 y 1182/2020, todas ellas desestimatorias, a las que nos remitimos por obvias razones de unidad de doctrina, al ser sustancialmente idénticos ambos casos.

**Séptimo.** *Determinación de las costas procesales.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

**FALLO**

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

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) No haber lugar al recurso de casación deducido por la COMUNIDAD DE MADRID, contra la sentencia nº 782/2019, de 30 de diciembre, dictada por la Sección 9ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 685/2018.

3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

El presidente, D. Rafael Fernández Valverde votó en Sala y no pudo firmar.

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.