

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088803

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 31 de enero de 2023

Sala 4.^a

R.G. 7244/2020

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Cómputo del plazo. *Dies a quo del plazo previsto para la finalización de las actuaciones inspectoras en los casos de retroacción por defectos formales ordenada por una resolución judicial o económico-administrativa.*
Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Efectos. Retroacción de actuaciones. En el caso al que se refiere el expediente objeto de revisión, nos encontramos ante un supuesto no propiamente de ejecución, sino ante un supuesto de retroacción de actuaciones, para cuyo caso es de aplicación el art 150.7 de la Ley 58/2003 (LGT).

El Tribunal Central respecto a la interpretación de dicho precepto ha declarado que: «El plazo previsto en el artículo 150.7 de la LGT (antiguo artículo 150.5 de la LGT) para la retroacción de actuaciones inspectoras en caso de vicios formales el plazo debe computarse desde que se recibe la resolución por la Dependencia de Inspección que resulta competente para continuar el procedimiento y no desde que se recibe por la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT)» -véase Resolución TEAC, de 23 de abril de 2019, RG 1280/2019 (NFJ073204). En la resolución mencionada, se contemplaba un supuesto de retroacción procedimental analizándose la interpretación que debía realizarse sobre el entonces aplicable art 150.5 de la Ley 58/2003 (LGT), en lo referente a la expresión «El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución».

El último pronunciamiento del Alto Tribunal sobre supuesto de retroacción viene contenido en la STS, de 23 de julio de 2020, recurso nº 7483/2018 (NFJ079719), en la cual el recurrente alegaba que el órgano competente para ejecutar debía interpretarse en sentido amplio como cualquier órgano de la Administración tributaria. En dicha Sentencia, si bien el Tribunal Supremo no se pronuncia expresamente sobre cuál debe ser el órgano a considerar a efectos del *dies a quo*, no acoge la alegación expresada por el interesado, ni tampoco casa la Sentencia recurrida, la cual tomaba en consideración la fecha de recepción del órgano encargado de la ejecución. Dicho esto, el Tribunal Central debe pronunciarse sobre si la doctrina jurisprudencial, debe extenderse asimismo a los supuestos de retroacción de actuaciones.

Pues bien, el Tribunal Central, considera que, el art 150.7 de la Ley 58/2003 (LGT) relativo a retroacciones dispone que: «El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución». Es decir, el legislador toma como fecha la de la entrada, no de la resolución, sino del expediente en el órgano encargado de la ejecución, quizás consciente de que el propio órgano al que se le retrotraen las actuaciones debe estar en posesión del expediente administrativo para poder continuar el procedimiento, computándose desde dicho momento a efectos de duración del procedimiento retrotraído.

Dicho esto, es obligado seguir la interpretación que se deduce de la lectura de la STS, de 23 de julio de 2020, para los supuestos de retroacción, en tanto no exista un pronunciamiento en sentido contrario del Tribunal Supremo.

En consecuencia, habida cuenta que la entrada en la Gerencia Provincial tuvo entrada el 26 de Julio de 2016 y que la notificación de la liquidación se realizó el 22 de diciembre de 2016 no se ha superado el plazo procedimental de seis meses previsto en el art. 150.7 de la Ley 58/2003 (LGT) para los supuestos de retroacción, debiendo desestimar la alegación de prescripción. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 150, 239 y 241.

RD 520/2005 (RGRVA), art. 61.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto por el Director de la Agencia Tributaria de Andalucía contra la resolución de 22 de junio de 2020 del Tribunal Regional de Andalucía por la que se estima parcialmente la reclamación económico-administrativa con números de referencia 14/304/2017 y 14/305/2017.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 04/11/2020 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 30/07/2020 contra la resolución de 22 de junio de 2020 del Tribunal Regional de Andalucía por la que se estima parcialmente la reclamación económico-administrativa con números de referencia 14/304/2017 y 14/305/2017, presentada contra los acuerdos liquidatorio y sancionador por el Impuesto sobre Sucesiones dictado por la Agencia Tributaria de Andalucía por importes de 179.911,22 euros y 96.499,37 euros respectivamente.

Segundo.

El 7 de septiembre de 2009 . **D^a Zx y D. Mx y D. Wx** presentaron declaración y autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones relativas a la herencia de su esposo y padre **D. Bx, fallecido el 6 de marzo de 2009**, bajo testamento por el, entre otras disposiciones, legó a su esposa el usufructo universal e instituyó herederos a sus cuatro hijos, los citados **D. Mx y D. Wx y D. Jc y Dña. Ax**. Por escrito presentado el 1 de octubre de 2009, **Dña. Ax** solicitó la suspensión del plazo de presentación de la declaración y autoliquidaciones del Impuesto, por haberse promovido procedimiento judicial de incapacitación de **Dña. Zx**. La solicitud fue estimada mediante acuerdo notificado el el 28 de mayo del mismo año. El procedimiento judicial finalizó con Sentencia de la Audiencia Provincial de Córdoba de 15 de noviembre de 2010, que desestimó el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de 27 de febrero de 2010, desestimatoria de la demanda de incapacitación de **Dña. Zx**. Mediante escrito notificado a **Dña. Ax** el 7 de septiembre de 2011.

Tercero.

La Administración tributaria inició actuaciones inspectoras de comprobación e investigación. **Contra la liquidación practicada y contra la sanción de ella derivada se formularon las reclamaciones 14-01301 y 01302-2013**, alegándose, en esencia, que la herencia no fue aceptada y falta de motivación. En sesión de **27 de marzo de 2015 se dictó resolución parcialmente estimatoria** por la que, después de declarar que la transmisión hereditaria se había producido a efectos fiscales con independencia de la aceptación o no de la herencia por quienes aparecen como herederos, se anulaban los actos **por falta de motivación de la liquidación**.

Cuarto.

La Administración reanudó las actuaciones y **dictó acuerdos de liquidación y de sanción**. La interesada presentó escrito el 20 de noviembre de 2015 planteando incidente de ejecución en el que alegaba que no era posible la retroacción de actuaciones y que, en cualquier caso no se había seguido el procedimiento. En sesión de **29 de abril de 2016 el Tribunal dictó resolución estimando parcialmente el incidente**, declarando que era posible la retroacción pero anulando los actos por **falta del trámite de audiencia, ordenando la retroacción** a ese momento.

Quinto.

Recibido el citado fallo en la Gerencia Provincial el 26 de julio de 2016, se retrotrajeron actuaciones que finalizaron con **acuerdo de liquidación notificado el 22 de diciembre de 2016**; asimismo, se acordó la imposición de **sanción**.

La interesada interpuso reclamación económico-administrativa en la que alegó, en esencia, prescripción, defectos procedimentales, falta de aceptación de la herencia, falta de motivación de los valores e improcedencia de la sanción, que fue estimada parcialmente, acordando la retroacción de actuaciones, por la resolución de 22 de junio de 2020 del Tribunal Regional de Andalucía que únicamente estimó la alegación relativa a la falta de motivación de los valores y, en consecuencia, anuló la liquidación y la sanción. Concretamente en sus fundamentos de derecho octavo y noveno dispuso:

"OCTAVO. Alega también la reclamante que no se ha realizado comprobación de valores de los bienes inmuebles integrantes del caudal hereditario, señalando la Administración en su acuerdo de liquidación que, practicada comprobación de valor se aceptan los valores declarados en la instancia privada al coincidir con los comprobados. No se indica qué método de comprobación se ha utilizado y se cita únicamente el art. 18 de la Ley 29/1987 del ISD. Estamos ante una ausencia de comprobación de valores en relación con la interesada que no puede oponer nada en contra al no conocer los criterios aplicados para la valoración. En definitiva, se trata de una falta de motivación de la comprobación de valores. Asimismo, se alega que los valores declarados en la instancia

privada pueden desplegar sus efectos en relación con los firmantes, declarantes del ISD y de esos valores, pero no en relación con la interesada que no ha presentado declaración ni ha suscrito la instancia. Además hay errores en la individualización y valoración de los bienes.

En el acuerdo de liquidación, en efecto, como alega la reclamante, se expresa que "Practicada comprobación de valor sobre los bienes declarados de acuerdo con lo dispuesto en el art. 18 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se aceptan los valores declarados en la instancia privada al coincidir con los comprobados". Y, como también alega la reclamante, ella no presentó declaración del ISD ni suscribió la instancia privada presentada por su madre y dos de sus hermanos. La base imponible del ISD (art. 9 LISD) viene constituida por el valor real de los bienes y derechos integrantes de la porción hereditaria individual minorado por las deudas y cargas deducibles, y el valor puede ser, de acuerdo con el art. 18.1 LISD, comprobado por la Administración mediante alguno de los medios previstos en el artículo 57 LGT. Asimismo, el apartado 2 de este artículo 18 establece la obligación de los interesados de consignar en la declaración el valor real de los bienes y derechos, que prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior, incluso prevé el segundo párrafo de este apartado 2, la concesión de plazo para subsanar la omisión de comunicación del valor. A la vista de lo expuesto, parece evidente que **la liquidación no contiene expresión suficiente de un elemento determinante de la cuantía de la deuda tributaria, puesto que gira sobre una base imponible integrada por unos valores que no han sido declarados por la interesada ni se justifica cómo se han determinado, por lo que adolece de falta de motivación**, con vulneración de lo dispuesto en el art. 102.2 LGT. La declaración del ISD y la instancia privada fueron presentadas por la madre y dos de los hermanos de la interesada en su propio nombre y no producen respecto a ella los efectos establecidos por el citado art. 18.2 LISD, puesto que la interesada no es declarante ni le vincula el valor que los otros causahabientes, terceros a estos efectos, consignaron en su declaración. Procede, en consecuencia, la anulación de la liquidación.

NOVENO. Por lo que se refiere a la sanción, como por esta resolución va a anularse la liquidación de que trae causa, procede igualmente su anulación al haber quedado sin fundamento."

La citada resolución se notificó, según consta en la aplicación informática de tramitación de expedientes del Tribunal Regional (TAREA), a la Agencia Tributaria de Andalucía el 16 de julio de 2020.

Sexto.

El 30 de julio de 2020 el Director de la Agencia Tributaria de Andalucía interpuso recurso de alzada ante este Tribunal Central. El 14 de diciembre de 2020 se puso de manifiesto el expediente a la Agencia Tributaria de Andalucía, que presentó alegaciones el 11 de enero de 2021, en las que en esencia, manifiesta que la interesada dio su conformidad a los valores utilizados en la liquidación en la diligencia de 19 de junio de 2012 por lo que ésta no adolece de falta de motivación alguna, concretamente expone:

"Si bien es cierto que la interesada no presentó declaración del ISD ni suscribió la instancia privada presentada por su madre y dos de sus hermanos, prestó su conformidad a este último valor en la comparecencia de 19 de junio de 2012, cuya diligencia se acaba de transcribir, asistiendo como persona autorizada ante la Inspección de Hacienda don xxx, y al objeto de comprobar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Patrimonio."

Séptimo.

El Tribunal Regional ha dado traslado al reclamante en primera instancia del contenido del recurso de alzada interpuesto por la Comunidad Autónoma, que en esencia, alega con respecto a la resolución del Tribunal Regional la ejecución errónea de las resoluciones del TEAR y la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. Con respecto al recurso de alzada interpuesto por el Director de la Agencia Tributaria de Andalucía alega la inadmisibilidad del recurso de alzada; la inadmisibilidad de la prueba aportada; y la irrelevancia de la prueba aportada a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones, devengado en el año 2009, puesto que la misma se refiere al impuesto sobre el patrimonio del ejercicio 2007.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.-

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
La conformidad a Derecho del acto impugnado.

Tercero.

La interesada alega, al contestar al recurso promovido por el Director de la Agencia Tributaria de Andalucía, que dicho recurso se ha presentado de forma extemporánea puesto que se interpuso sin incluir las alegaciones exigidas por el artículo 241.2 de la LGT y, posteriormente el escrito de alegaciones se presentó fuera del plazo del mes previsto en el citado artículo.

El recurso de alzada ordinario se regula en los artículos 241 de la Ley General Tributaria y 61 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 el Real Decreto 520/2005.

El artículo 241 de la LGT, bajo la rúbrica, Recurso de alzada ordinario, establece:

"1. Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones.

2. Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.

3. Estarán legitimados para interponer este recurso los interesados, los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de su competencia.

En los términos que se fijan reglamentariamente, al escrito de interposición podrá acompañarse la solicitud de suspensión de la ejecución de la resolución impugnada por los órganos de la Administración. Dicha solicitud suspenderá cautelarmente la ejecución de la resolución recurrida mientras el Tribunal Económico-Administrativo Central decida sobre la procedencia o no de la petición de suspensión. La decisión del Tribunal sobre la procedencia de la suspensión pondrá fin a la vía administrativa.

Dicha suspensión se fundamentará en que existen indicios racionales de que el cobro de la deuda que finalmente pudiese resultar exigible se podría ver frustrado o gravemente dificultado, no siendo necesaria la aportación de garantía. En la solicitud de suspensión deberá motivarse de forma suficiente la concurrencia de tales situaciones.

La resolución sobre la petición de suspensión se notificará por el Tribunal Económico-Administrativo Central al recurrente y a los demás interesados en el procedimiento.

La suspensión, cautelar o definitiva, impedirá que se devuelvan las cantidades que se hubieran ingresado y que se liberen las garantías que se hubieran constituido por el interesado en la reclamación económico-administrativa en primera instancia para obtener la suspensión del acto recurrido. Asimismo, quedarán subsistentes y mantendrán su eficacia los actos del procedimiento recaudatorio que se hubiesen dictado para garantizar el pago de la deuda tributaria.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando la ejecución de la resolución impugnada pudiese determinar el reconocimiento del derecho a una devolución tributaria, procederá dicha ejecución previa prestación por parte del obligado tributario de alguna de las garantías reguladas en el artículo 224.2 de esta Ley. NT

4. En la resolución del recurso de alzada ordinario será de aplicación lo dispuesto en el art. 240 de esta Ley. Asimismo, el artículo 61 del Reglamento en materia de revisión en vía administrativa dispone:

El recurso de alzada ordinario se dirigirá al tribunal que hubiese dictado la resolución recurrida, que, en el plazo de un mes, lo remitirá junto con el expediente originario y el de la reclamación al Tribunal Económico-Administrativo Central.

Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el tribunal económico-administrativo regional o local le pondrá de manifiesto los expedientes a los que se refiere el párrafo anterior para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación, y a continuación dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia

y a los demás personados para que en el plazo de otro mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. Una vez completados estos trámites, los expedientes se remitirán al Tribunal Económico-Administrativo Central.

La práctica de las pruebas, en su caso, se regulará por lo dispuesto para la primera instancia.

Con respecto al procedimiento a seguir en el recurso de alzada ordinario interpuesto por la Administración autora del acto inicial impugnado, cabe señalar que este Tribunal mantiene el criterio, con la calificación de doctrina, de que a la Administración autora del acto no se le podía considerar personada en el procedimiento en primera instancia, en base a la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de octubre de 2013 dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina número 2/2898/2012 que expone:

"PRIMERO. Se impugna, mediante este recurso de casación en unificación de doctrina, la sentencia de fecha 27 de Febrero de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (sección séptima), en el recurso contencioso administrativo tramitado con el numero 490/2010.

Dicha sentencia desestima el recuso interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 26 de mayo de 2010, por la que al resolver el recurso de alzada interpuesto por la Directora General del Departamento de Recaudación anula la resolución del TEAR de Andalucía, de fecha 28 de Noviembre de 2007 a la resolución que acordaba la derivación de responsabilidad en relación a la entidad

La parte recurrente plantea su recurso de casación para unificación de doctrina sobre la base de que el recurso de alzada que fue interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación ante la resolución del TEAR debió considerarse extemporáneo y ello porque con fecha 28 de diciembre de 2007 se presentó el escrito de interposición y con fecha 1 de octubre de 2008 se formularon las correspondientes alegaciones. Expone el recurrente, además, que no se ha acreditado que la directora del Departamento de recaudación no fuera parte en el procedimiento seguido ante el TEAR de Valencia.

Cita como sentencias de contraste las dictadas por la misma Sala y sección en los recursos 386/2009; 259/2010 ó las dictadas en los recursos 681/2008 y 608/2008. (...)

TERCERO. La sentencia objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina rechaza la pretendida extemporaneidad del recurso de alzada interpuesto ante la resolución del TEAR sobre la base del siguiente argumento: <<Expuesto lo que antecede, en línea con lo resuelto en la sentencia que acaba de mencionarse y en las sentencias de las Secciones Segunda y Cuarta de esta Sala, anteriormente reseñadas, y teniendo en cuenta que las sentencias del Tribunal Supremo anotadas, al igual que las citadas en la demanda, se pronuncian sobre supuestos regidos por la normativa anterior a la Ley 58/2003 y a los Reglamentos de aplicación de la misma, por unidad de doctrina, y frente a la interpretación que se hizo en sentencias de esta Sala y Sección de 20 de diciembre de 2009 [recurso número 286/2009], de 19 de abril de 2010 [681/2008] y 12 de septiembre de 2011 [recurso número 259/2010], ha de considerarse que en el caso enjuiciado no puede reputarse extemporáneo el planteamiento del recurso de alzada formulado por la Directora del Departamento de Recaudación, a través del anuncio de interposición del mismo y posterior formulación de alegaciones, al no constar en el expediente de reclamación que dicho órgano administrativo estuviera personado en el procedimiento de reclamación tramitado ante el TEAR, y al haberse interpuesto cuyo recurso una vez en vigor la Ley 58/2003 [art. 241] y el Reglamento aprobado por Real Decreto 520/2005 [art. 61].>> [sic]

Es necesario hacer notar como la sentencia recurrida en casación para unificación de doctrina cita expresamente las mismas sentencias citadas ahora como de contraste por la parte recurrente en casación para unificación de doctrina, pero resulta que no en todas ellas concurren las igualdades a precisas para interponer el presente recurso.

En cualquier caso, con independencia de que concurren las igualdades precisas para considerar contradictorias las sentencias aportadas y de que en situaciones sustancialmente iguales se haya llegado a conclusiones diferentes, es necesario efectuar las siguientes precisiones:

a) Desde un punto de vista doctrinal, la jurisprudencia de este Alto Tribunal, a partir de la sentencia de fecha de 6 de marzo de 2008, recaída en el recurso de casación para la unificación de doctrina 316/2004, se ha pronunciado en el sentido de considerar que el procedimiento a seguir es distinto según que el legitimado para recurrir hubiera estado personado o no en el procedimiento de primera instancia:

1º) Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición, según dispone el art. 241.2 de la LGT/2003, debe contener las alegaciones y deberán adjuntarse las pruebas oportunas, resultando admisibles solo aquellas que no hayan podido aportarse en primera instancia.

2º) Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en primera instancia, conforme al artículo 61.2, párrafo 2º del RGRVA, el Tribunal Económico Administrativo regional o local debe poner de manifiesto el doble expediente- el de aplicación de los tributos y el de reclamación- para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes contado a partir del siguiente al de la notificación y, a continuación, dará traslado de ellas al

reclamante en primera instancia y a los demás personados para que, en el plazo de otro mes, contados a partir del siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. Una vez completados estos trámites, los expedientes se remitirán al Tribunal Económico-Administrativo Central.

Así pues, la Ley 58/2003 y su RGRVA de 13 de mayo de 2005 han introducido un cambio en la normativa reglamentaria anterior (Real Decreto 1999/1981 y Real Decreto 391/1996), al imponer el procedimiento de interposición con alegaciones sólo cuando el recurrente haya comparecido en la reclamación en primera instancia.

Cuando el recurrente en alzada no hubiera comparecido en dicha instancia, el procedimiento de alzada puede desdoblarse en dos fases: simple anuncio o interposición y posterior formulación de alegaciones.

b) En el mismo plano teórico, la referida doctrina se confirma en sentencias más recientes, como la de fecha 11 de junio de 2012, dictada en el recurso 2763/2010, que se pronuncia sobre dos de las cuestiones suscitadas: si es de aplicación la sustanciación del recurso de alzada en dos fases (interposición propiamente dicha y alegaciones) y si ha de entenderse personado en la primera instancia de la reclamación económico-administrativa el Director General de un Departamento:

1º) En cuanto a si el recurso de alzada debe interponerse en un solo acto o puede diferenciarse la interposición y el escrito de alegaciones, se reiteraba lo señalado en la sentencia de 6 de marzo de 2008 (rec. de cas. Para la unificación de doctrina núm. 316/2004). Los Reales Decreto 1999/1981 y 391/1996 no preveían un procedimiento de interposición del recurso de alzada ordinario distinto según que el recurrente fuera el propio reclamante o alguno de los órganos directivos legitimados para su interposición, sino un único procedimiento consistente en la formulación de alegaciones en el mismo escrito de interposición sin admitir posteriormente documento alguno, lo que convierte el anuncio previo en una pretensión vacía de contenido, como decíamos en la sentencia de 18 de septiembre de 2001, impidiendo así tener por planteado el recurso. Sin embargo, la Ley 58/2003 y su RGRVA de 13 de mayo de 2005 han introducido un cambio en la normativa reglamentaria anterior (Real Decreto 1999/1981 y Real Decreto 391/1996) al imponer el procedimiento de interposición con alegaciones sólo cuando el recurrente haya comparecido en la reclamación en primera instancia. Cuando el recurrente en alzada no hubiera comparecido en la reclamación, el procedimiento en alzada puede desdoblarse en dos fases: simple anuncio y posterior formulación de alegaciones, tal como desarrolla el art. 61 del RGRVA.

Posteriormente, también en nuestra Sentencia de 11 de mayo de 2011 (recurso de casación nº 1507/2007), se ha puesto, también, de manifiesto la incidencia del cambio de regulación en la materia, al señalar que: «el trámite de alegaciones por el órgano legitimado para el recurso después del anuncio en plazo, sin fundamentación, ha sido considerado por la Sala, en la regulación anterior a la Ley de 2003, como improcedente, por la necesidad de delimitar en el escrito de interposición, las cuestiones a resolver (sentencias, entre otras, de 30 de enero de 2008 (casación para la unificación de doctrina 92/03) y 6 de marzo de 2008 (casación 316/04).»

2º) En relación a la cuestión de la personación del Director del Departamento en el procedimiento suscitado ante el TEAR, debe tenerse en cuenta que la personación en un determinado proceso o procedimiento se ha de entender en sentido explícito, al definirse como el acto de comparecer formalmente como parte en un juicio -en este caso en un procedimiento administrativo de revisión- no pudiendo inferirse dicha personación con alusiones implícitas a circunstancias tales como la personalidad jurídica única con la que actúa la Administración o por que ha tenido la misma conocimiento pleno del expediente administrativo objeto del procedimiento de revisión.

c) Por consiguiente, desde la perspectiva expuesta, es correcto el criterio de la sentencia impugnada cuando considera, conforme a lo previsto en los artículos 241.2 LGT/2003 y 61.2 del RGRVA, **que es temporánea una actuación del Director General legitimado que presenta el escrito de interposición de su recurso de alzada dentro del plazo de un mes desde la notificación de la resolución del TEAR y formula luego sus alegaciones dentro del plazo de un mes desde la puesta de manifiesto del correspondiente expediente.**

Ahora bien, en el presente caso, aunque el Tribunal de instancia invoca la referida doctrina que se adecua a nuestra más reciente jurisprudencia, sucede, sin embargo, que se proyecta a unas premisas procedimentales recogidas en la propia sentencia que la hacen inaplicable. En efecto, en su fundamento cuarto, 1 se afirma que "mediante escrito presentado con fecha 28 de diciembre de 2007 [págs. 255, expte.] la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT interpuso recurso de alzada frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 28 de noviembre de 2007, dictada en las reclamaciones económico-administrativas núm. 41/00190/05 y 41/1966/05, que había formulado el ahora demandante, solicitando en cuyo escrito de interposición el traslado de los expedientes de gestión y reclamación para formular las alegaciones procedentes [sic]", a continuación añade que el "trámite [el de alegaciones] que, deferido por el TEAR-A mediante resolución de 12 de febrero de 2008 [pág. 258 expte.] formalizó con fecha de 30 de septiembre de 2008, propugnando la estimación del recurso de alzada, por considerar que el acto administrativo de derivación de responsabilidad subsidiaria y las subsiguientes providencia de apremio son conformes a derecho [pág. 260 y siguientes idem]" (sic).

Por consiguiente, conforme al propio relato procedimental expuesto por la sentencia recurrida, si la Directora General del Departamento de Recaudación interpuso el recurso de alzada en tiempo no observó la misma exigencia temporal del mes al formular sus alegaciones."

Sin embargo, la Audiencia Nacional en sus sentencias de 21 de julio de 2021 y (rec. 639/2018) y 26 de julio de 2021, (rec. 240/2018) considera que el recurso ordinario de alzada ante el TEAC cuando es interpuesto por la Administración tributaria debe presentarse en plazo y las alegaciones impugnatorias también deben aportarse dentro del mismo plazo para no incurrir en extemporaneidad o convertir el recurso de alzada en algo inocuo e irrelevante, y además considera que su criterio es perfectamente compatible con lo dispuesto en la sentencias del Tribunal Supremo de 11/6/2012 (recurso 2763/2010); 16/6/2012 (recurso 1934/2010) y de 21/10/2013 (recurso 2898/2012). Concretamente el fundamento de derecho tercero de la Sentencia de 26 de julio de 2021 de la Audiencia Nacional (rec. 240/2018) expone:

"TERCERO. Inadmisibilidad por extemporáneo del recurso de alzada instado por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT. Infracción del art 241 LGT .

A.- Consta en la Resolución del TEAC que la decisión del TEAR fue notificada a la AEAT el 9 de junio de 2015. Que contra dicha resolución se interpuso recurso el 3 de julio de 2015. Que el expediente fue puesto de manifiesto el 11 de julio de 2015 y que las alegaciones fueron presentadas el 11 de agosto de 2015. La tesis de la demandante es que de conformidad con el art 241 de la LGT, " cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primer instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas,..." . Pues bien, como las alegaciones se presentaron el 11 de agosto de 2015, es decir, superado el plazo de un mes desde la notificación, el recurso debió inadmitirse por extemporáneo. B.- Recientemente esta Sala, haciendo referencia a los precedentes existentes sobre la materia, se ha pronunciado sobre la interpretación y alcance de la norma controvertida en nuestra SAN (2ª) de 21 de junio de 2021 (Rec. 639/2018), cuyo criterio, por razones de coherencia y seguridad jurídica, debemos mantener. En dicha sentencia razonamos:

"1.La cuestión controvertida se centra en la interpretación, -y, en su caso, en la aplicabilidad-, del inciso del artículo 243.2 de la Ley General Tributaria de 2003 (LGT), -ahora 241.2 LGT-, que afirma, por lo que ahora importa, "cuando el recurrente (en alzada) hubiere estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia". Y más concretamente, si podía considerarse que el Departamento de Inspección (recurrente en alzada) había estado personado en el procedimiento en primera instancia, porque en el escrito inicial, como se ha dicho, no aportó alegaciones, y cuando las formuló ya había transcurrido el plazo. 2.La resolución del TEAC, y la contestación a la demanda del Abogado del Estado parten de la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 11/6/2012 (recurso de casación 2763/2010), y de las posteriores de 16/6/2012 (recurso 1934/2010), y de 21/10/2013 (recurso 2898/2012), que siguen la misma doctrina. 3.La demanda, que acepta la interpretación contenida en esta jurisprudencia, sin embargo, añade otro argumento, cual es la aplicabilidad, por analogía o extensión al ámbito del procedimiento administrativo, de lo dispuesto en el artículo 50.2 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, según el cual, por lo que ahora importa, "las Administraciones Públicas se entenderán personadas por el envío del expediente". Dice la demanda: "esta parte entiende que el artículo 50.2 LJCA debe entenderse también válido para el procedimiento económico-administrativo, dada la estructura de este mismo procedimiento. De otra manera, se estaría dando a la Administración un privilegio que no está en absoluto en consonancia con la realidad misma del procedimiento económico-administrativo, en la que la Administración posee el expediente y lo remite al Tribunal en cuestión. Además, en nuestro caso, siendo el expediente electrónico, queda más patente aún, si cabe, la personación de la Administración recurrente en alzada en la primera instancia del procedimiento". 4.Como hemos dicho, este Tribunal se ha pronunciado en varias sentencias sobre este particular: SAN de 23/7/2015 (recurso 479/2012), SAN 2/2/2016 (recurso 562/2013) aceptando implícitamente este planteamiento, y llegando a la conclusión que propugna la demanda, esto es, la inadmisibilidad de la alzada planteada sin formular alegaciones. Aunque también hemos dictado una sentencia posterior en el recurso 752/2015 en sentido contrario. 5.Así nos expresamos en el fundamento tercero de la primera sentencia, lo que se reiteró en la segunda: "TERCERO .- Planteado el litigio en los términos expresados, debemos resolver en primer término la cuestión referida a si el recurso de alzada contra la resolución del TEAR fue interpuesto o no en plazo por el DGT.Al respecto, la parte actora sostiene que el DGT, debió incluir las alegaciones en su recurso, por lo que, al no hacerlo y presentarlas fuera del plazo del mes previsto en el artículo 241.1 de la Ley 58/2003, sería extemporáneo, invocando la aplicación al caso de diversas sentencias de la Audiencia Nacional, así como de las sentencias del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2002 (RC 7368/1996) y de 18 de marzo de 2009 (RC 9432/2003). En contra de esta postura, la Abogacía del Estado sostiene que el recurso de alzada fue interpuesto por el DGT dentro del plazo, dado que no puede considerarse que el DGT estuviese personado en el procedimiento de primera instancia por el hecho de que el acto impugnado hubiese sido dictado por la Inspección de Tributos, por lo que el plazo del mes lo es a los efectos de que se limite a interponer el recurso y, una vez interpuesto, será cuando se le conceda otro mes para que pueda consultar el expediente y formular las correspondientes alegaciones, de conformidad con la doctrina sentada por el TEAC al respecto, dado que una

interpretación distinta colocaría al DGT, que conoce la resolución del TEAR, pero no el expediente, en una situación de indefensión y de evidente discriminación respecto de los demás legitimados para recurrir en alzada, en cuanto que éstos sí tuvieron la oportunidad de examinar el expediente con anterioridad al fallo del TEAR. Expuestas las posiciones de las partes, comprobamos que en el presente caso la resolución del TEAR fue notificada al DGT el 29 de julio de 2011, interponiendo éste el recurso de alzada el 17 de agosto siguiente, sin contener las correspondientes alegaciones, que fueron presentadas el 28 de octubre de 2011. Pues bien, de acuerdo con lo previsto en el **artículo 241 de la Ley 58/2003 y 61 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa, aprobado por RD 520/2005, podemos concluir que la razón asiste, sin duda, a la parte actora, pues el plazo de un mes para presentar alegaciones, adicional al de interposición de la alzada, se refiere sólo a quienes no hubieran estado personados en la primera instancia, lo que no es el caso del DGT, órgano de la Administración Tributaria que ha estado personada en la primera instancia.** Así se desprende de la reiterada jurisprudencia sentada respecto de actuaciones regidas tanto por la Ley 58/2003 y el RD 520/2005 como por la normativa anterior, de la que son exponentes, entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2008, 28 de mayo de 2009 (RC 1615/2005), 28 de mayo de 2009 (RC 5666/2004), 10 de noviembre de 2009 (5641/2006), 11 de febrero de 2010 (RC 6855/2004), 30 de junio de 2010 (RC 304/2005), 16 de febrero de 2011 (RC 5564/2006) y 23 de abril de 2012 (RC 5017/2009), así como las que en ellas se citan. En ellas se establece con rotundidad que **el TEAC debe tratar al DGT como una parte recurrente más, sin privilegio procedimental alguno, actuando igual que si se tratara de un recurso de alzada de un contribuyente, por lo que el escrito de interposición del recurso de alzada del DGT debe contener las correspondientes alegaciones, dado que no puede admitirse como válida la fecha de interposición de un recurso de alzada cuando éste sea un mero anuncio de interposición del recurso, carente de efectos jurídicos, como sucede cuando en el escrito de interposición no se contiene motivo alguno que fundamente el recurso, acompañando en un momento posterior un nuevo escrito en el que se desarrollan los motivos por los que se recurre.** Teniendo en cuenta esta doctrina y a la vista de que en el supuesto ahora examinado no se incluyeron las necesarias alegaciones en el escrito de interposición del recurso de alzada por el DGT, sino que se presentaron aquéllas fuera del plazo establecido normativamente, debemos concluir que el recurso de alzada interpuesto por el DGT debió considerarse extemporáneo, con la consecuencia de quedar firme la resolución dictada por el TEAR, que había dado la razón a la entidad recurrente, por lo que, al no entenderlo así el TEAC, la resolución dictada por éste, que ahora es objeto de impugnación, debe ser anulada por no ser conforme a Derecho, sin necesidad de examinar los restantes motivos de impugnación aducidos en su contra por la parte actora".

6. La plasmación de esta doctrina al caso presente conduciría a la misma conclusión.

7. **El obstáculo que representan las sentencias de la Sala Tercera de 11/6/2012 (recurso 2763/2010), y aquellas que también se cita en la resolución del TEAC, no parece insalvable por lo siguiente.** (i) Estas sentencias no manifestaron nada en torno a la aplicabilidad del mencionado artículo 50.2 de la Ley Jurisdiccional, por lo que el pronunciamiento que se base en esta aplicabilidad no supone contravención alguna de la doctrina contenida en las mismas. Y estamos de acuerdo con la demanda cuando afirma que **no puede darse otro tratamiento a la personación de la Administración ante el Tribunal Económico Administrativo, que el que corresponde al proceso contencioso administrativo, es decir, considerar que la Administración de la que dimana el acto recurrido, en este caso la Inspección, se considera personada por el solo envío del expediente administrativo, aplicando por analogía la regla del artículo 50.2 LJ, pues existe identidad de razón,** afirmación que no precisa mayor comentario. Por ello, entendemos que este argumento supera la valoración jurisprudencial contenida en las sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que sirvieron de base a la resolución del TEAC, en la medida que estas sentencias no se plantearon si era o no aplicable dicho precepto a las reclamaciones económico-administrativas. (ii) En segundo lugar, estas sentencias pueden considerarse muy matizadas, cuando no superadas, también por la reciente sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 21/6/2020, dictada en el recurso 2566/2020 (ECLI:ES:TS:2021:2566), que pone en cuestión el argumento de la personalidad única de la Administración, decisivo en la motivación de aquellas sentencias de la Sala Tercera, de 11/6/2012 (recurso 2763/2010), y las demás citadas que contienen la misma línea argumentativa.

8. En efecto, la STS de 11/6/2012, se basa en el rechazo de que cuando se exige la personación de un órgano de la Administración, quepa acudir al concepto de la personalidad única de la Administración. Esta es la argumentación central: "No compartimos las tesis sostenidas por la parte recurrente, considerando, por el contrario, acertados en este extremo los razonamientos esgrimidos por la Sala de instancia. Y es que la personación en un determinado proceso o procedimiento se ha de entender desde un punto de vista explícito, al definirse como el acto de comparecer formalmente como parte en un juicio -en este caso en un procedimiento administrativo de revisión- no pudiendo inferirse dicha personación con alusiones implícitas a circunstancias tales como la personalidad jurídica única con la que actúa la Administración o porque ha tenido la misma conocimiento pleno de! expediente administrativo objeto del procedimiento de revisión, pues es lo cierto que no consta en el expediente de la reclamación que el Director de! Departamento de Inspección estuviera personado en aquel tramitado ante el TEARC, lo que por otra parte le está vedado por mor del artículo 232 de la LGT 2003, que atribuye únicamente legitimación para personarse en la primera instancia del procedimiento económico-administrativo a los obligados tributarios, a los sujetos infractores así como a cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resultasen afectados por el acto

o actuación". 9. Pues bien, aunque referida a la legitimación y al plazo de interposición del recurso de alzada frente a las resoluciones de un Tribunal Económico administrativo Regional (TEAR), y al principio de la buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 CE, -y, por tanto, no exactamente a la cuestión ahora debatida-, esta sentencia de 21/6/2021 pone en solfa el argumento de que no es admisible considerar la personalidad jurídica única de la Administración. Además de muchos otros conceptos y afirmaciones de hondo calado, que no es necesario reiterar ahora, esta sentencia afirma que a los efectos de establecer el "dies a quo" del plazo para interponer el recurso de alzada, debe computarse el mes a partir de que la resolución a ejecutar tiene entrada en el registro de la AEAT, por razones tales como el principio de la personalidad única de la Administración, "...cuya aplicación comporta que no resulte conforme distinguir entre la entrada en la ORT de la resolución que debe ser ejecutada y la entrada en la concreta Dependencia que dictó el acto anulado, por cuanto ambos órganos forman parte de la misma Administración Tributaria Estatal. Y si bien es cierto que a los órganos referidos se les atribuyen funciones diferenciadas, no es menos cierto que en el diseño procedimental establecido por el legislador en el sistema general de aplicación de los tributos actúan dentro del ámbito unitario e identificable de una misma Administración Pública". O bien el principio de la buena administración en el ámbito de la gestión y revisión tributaria, que no se detiene en la mera observancia estricta del procedimiento y trámites, sino que reclama la plena efectividad de garantía y derechos reconocidos constitucional y legalmente al contribuyente. Del derecho a una buena Administración Pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos, y un correlativo elenco de deberes de éstas, entre los que se encuentra, el respeto a los plazos y formas para interponer el recurso de alzada, cuando el legitimado es un órgano de la Administración, que no puede quedar al albur de la conveniencia del órgano en cuestión, que tiene cabal conocimiento de la resolución del TEAR, con la que no está de acuerdo, y sin embargo no despliega dentro del plazo ordinario, exigible al obligado, el potencial argumentativo, colocándola en un plano desigual, y más favorable. Y a propósito de la situación privilegiada que supone la admisión legal de la legitimación para recurrir un acto de la misma administración, dice esta sentencia: "... en todo caso, resulta fundamental la idea de que esta posibilidad de recurso de alzada impropio, -porque los promueve la propia Administración ante un órgano de la Administración-, entraña, como hemos señalado de forma constante y reiterada, aún con evidente reconocimiento legal, un privilegio de la Administración que afecta de lleno a los derechos de los ciudadanos (a los que se priva del carácter favorable para ellos de la cosa juzgada administrativa, en su favor, creada en la resolución del TEAR estimatoria, enervando su validez y eficacia mediante una especie de autorrecurso). Como prerrogativa irritante y descompensada que es, en la medida en que, además, pospone, incluso neutraliza, el acceso a la tutela efectiva de los ciudadanos, ha de ser vista con cierta cautela, incluso con recelo, a fin de evitar que la Administración, en el seno de una concesión legal exorbitante y privilegiada, -la de corregir sin atenerse a las rigurosas reglas de la revisión de oficio del criterio que no le agrada de los órganos revisores propiamente administrativos, integrados en la propia Administración recurrente-, elija además a placer la fecha que le convenga...", en este caso el momento en que hace efectivo su derecho a recurrir mediante la aportación de los motivos de impugnación en un momento ulterior, ya fenecido el plazo de un mes previsto para recurrir en alzada. 10. Por ello, se impone, nuevamente, la interpretación que mantuvimos en aquellas dos sentencias, que nos conducen a la estimación del recurso, al considerar que las alegaciones se formularon extemporáneamente, cuando ya había transcurrido el mes para formular el recurso de alzada, que debió ser inadmitido por el TEAC. 11. Y por ello, también, es posible, y hasta exigible, para arrumbar esa situación privilegiada, entender que es de aplicación a la personación de la Administración lo previsto en el artículo 50.2 LJ, que también nos conduciría a la estimación del recurso. 12. En fin, a nuestro juicio, existe una última posibilidad argumentativa en favor de la posición jurídica de la demanda, cual es entender que el artículo 243.2 de la Ley General Tributaria de 2003 (LGT), - hoy **artículo 241.2 LGT** -, que afirma, por lo que ahora importa, "cuando el recurrente hubiere estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia", **no va dirigido a los órganos de la AEAT, legitimados para interponer el recurso de alzada, sino sólo al resto de posibles intervinientes en el procedimiento de la reclamación, reclamante, etc, habida cuenta que estos órganos de la Administración no podrían nunca comparecer en la primera instancia, porque no existe trámite legal alguno que lo posibilite, y por esa razón de inaplicabilidad del precepto legal, tampoco es posible aplicarles la regla reglamentaria, establecida en desarrollo de esta norma legal, - artículo 61.2 del Reglamento General de Desarrollo de la LGT en materia de Revisión en vía administrativa, RD. 520/2005, de 13 de mayo -, que posibilita la doble fase para presentar la alzada y posteriormente formular las alegaciones, que sólo irá dirigida a aquellos interesados que, legitimados para recurrir, y pudiendo ser parte en la reclamación, no se personaron ante el TEAR en primera instancia, que no es el caso de los órganos de la Administración legitimados para recurrir, que, insistimos, carecen de trámite alguno por el que personarse en la reclamación ante el TEAR. 13. Y como conclusión, si se presenta recurso de alzada por parte de estos órganos de la Administración han de formularlo en plazo y presentar en el mismo plazo las alegaciones impugnatorias, so pena de incurrir en extemporaneidad, o convertir el recurso de alzada en algo inocuo e irrelevante, porque dentro del plazo para formalizarlo no se adujeron alegaciones de oposición a la decisión recurrida del TEAR.**

Se estima el recurso".

La aplicación de la precedente doctrina al caso de autos debe traducirse en la estimación del recurso sin necesidad de analizar el resto de los motivos articulados en la demanda."

Al respecto, los Autos del Tribunal Supremo de 6 de julio de 2022 (Rec. 7442/2021 interpuesto contra la sentencia dictada el 21 de julio de 2021 de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso n.º 639/2018) y de 6 de octubre de 2022 (Rec. 8533/2021 interpuesto contra la sentencia dictada el 26 de julio de 2021 de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso n.º 240/2018) han entendido que en las siguientes cuestiones existe interés casacional:

"1.1. Determinar si los Directores legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario al amparo del artículo 241.3 de la LGT deben, en todo caso, incluir en el escrito de interposición las alegaciones y pruebas oportunas en la medida en que, no previéndose la posibilidad de comparecer en el procedimiento en primera instancia, no les resulta de aplicación el desdoblamiento entre las fases de interposición del recurso y de formulación de alegaciones previsto en el artículo 61.2 del RGRVA (actual artículo 61.1).

1.2. En caso de responder negativamente a la anterior cuestión, determinar si resulta aplicable lo previsto en el artículo 50.2 de la LJCA al procedimiento económico-administrativo a los efectos de considerar personado, en el procedimiento en primera instancia, al Director recurrente, con la consiguiente obligación de incluir en el escrito de interposición del recurso ordinario de alzada las alegaciones y pruebas oportunas en virtud de lo dispuesto en el artículo 241.2 de la LGT ."

A la vista de las resoluciones judiciales expuestas, al tratarse de una materia sobre la que no hay consenso, este Tribunal Central considera adecuado, en base al principio de seguridad jurídica y por razones de congruencia, mantener el criterio expuesto en sus resoluciones de 8 de octubre de 2015 (RG:6524/2013) y 30 de octubre de 2015 (RG:2059/2013) basado en la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de octubre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina número 2/2898/2012), en tanto en cuanto no haya un pronunciamiento por parte de nuestro Alto Tribunal que arroje luz sobre las cuestiones controvertidas.

La resolución del Tribunal Regional de 22 de junio de 2020 (RG: 14/304/2017 y 14/305/2017), según consta en la aplicación informática de tramitación de expedientes del Tribunal Regional (TAREA), se notificó a la Agencia Tributaria de Andalucía el 16 de julio de 2020, posteriormente, el 30 de julio de 2020, el Director de la Agencia Tributaria de Andalucía interpuso recurso de alzada ante este Tribunal Central. Asimismo, el 14 de diciembre de 2020 se puso de manifiesto el expediente a la Agencia Tributaria de Andalucía, que presentó alegaciones el 11 de enero de 2021. En aplicación de la doctrina de este Tribunal Central expuesta procede admitir el recurso de alzada interpuesto por la Agencia Tributaria de Andalucía presentó tanto el recurso de alzada ordinario, como las posteriores alegaciones en los plazos establecidos respectivamente en el artículo 241.1 de la Ley General Tributaria y 61.1 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Cuarto.

El interesado alegó la prescripción del derecho a liquidar, tanto en la interposición de la reclamación en primera instancia como en las alegaciones presentadas frente al recurso de alzada interpuesto por Director de la Agencia Tributaria de Andalucía y sobre la misma también se pronunció la Resolución del Tribunal Regional impugnada desestimando los argumentos expuestos por el interesado en su fundamento de derecho sexto, que se recoge en los antecedentes de hecho de esta resolución.

En el presente caso, para determinar si se ha producido la prescripción del derecho de la Comunidad Autónoma a dictar la liquidación en concepto de impuesto sobre sucesiones es necesario estudiar la corrección del procedimiento de inspección tramitado por la Agencia Tributaria de Andalucía, concretamente, si resultan adecuadas y conforme a derecho las actuaciones realizadas por la Administración tributaria en el marco de la ejecución de una resolución de carácter económico-administrativo.

La resolución del Tribunal Regional de 26 de abril de 2016 (RG: 14/1301/2013/50 y 14/1301/2013/50), según la aplicación electrónica de tramitación de expedientes del Tribunal Regional de Andalucía, se notificó a la Agencia Tributaria de Andalucía el 20 de mayo de 2016 y tuvo entrada en la Gerencia Provincial de Córdoba el 26 de julio de 2016, según consta en el expediente de inspección aportado por la propia Comunidad Autónoma. La citada resolución acordó *"Estimar parcialmente el incidente y anular los acuerdos impugnados para que se proceda conforme a lo establecido en el fundamento de Derecho tercero"*, en el que se señalaba que

*"TERCERO. Sentado que la Administración puede volver a practicar liquidación en los términos expresados, hay que señalar que se han dictado los acuerdos de liquidación y sanción de ella derivada **sin conceder el preceptivo trámite de audiencia**, aunque los propios acuerdos se titulan "Resolución a la propuesta de liquidación"*

y "Resolución a la propuesta de sanción", sin que haya habido otra propuesta que aquellas que dieron lugar a los primeros acuerdos, anulados por este Tribunal. En consecuencia, se ha vulnerado lo dispuesto en los arts. 34.1. l) y m) y 99.8 de la Ley 58/2003, General Tributaria, por lo que debemos estimar parcialmente el incidente de ejecución y acordar la anulación de los actos impugnados ordenando la retroacción de las actuaciones al momento de puesta de manifiesto del expediente y trámite de audiencia al interesado que podrá presentar las alegaciones y elementos de prueba que considere oportunas y convenientes para su derecho."

La disposición Transitoria Única.6 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre establece:

"6. La nueva redacción de los apartados 1 a 6 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir de la fecha de entrada en vigor de esta Ley.

*No obstante, **la nueva redacción del apartado 7 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a todas las actuaciones inspectoras en las que **la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución de la resolución como consecuencia de la retroacción que se haya ordenado se produzca a partir de la entrada en vigor de esta Ley.*****

La resolución del Tribunal Regional de 26 de abril de 2016 anuló la segunda liquidación, de 27 de octubre de 2015, y la sanción de ella derivada, por falta de **trámite de audiencia**, ordenando la retroacción de las actuaciones por lo que resultaba de aplicación, lo dispuesto en el artículo 150.7 de la Ley General Tributaria:

*"7. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el **órgano competente para ejecutar la resolución.**"*

Quinto.

Cabe preguntarse aquí qué debe entenderse por "órgano competente para ejecutar la resolución" ya que por tal puede entenderse como el propio órgano, dentro de la Administración tributaria, encargado de dar cumplimiento a la resolución que ordena retroacción (Gerencia Provincial de Córdoba) o, interpretar de forma más amplia, desde el momento de registrarse su entrada en cualquier órgano de la Administración Tributaria competente.

Este Tribunal Central no desconoce la doctrina jurisprudencial contenida en las Sentencias de 19 de Noviembre de 2020 y de 27 de Septiembre de 2022, las cuales en relación con los arts 239,3 de la LGT y art 66 del RRVA han considerado que la expresión contenido en dichos preceptos de "**registro del órgano competente para su ejecución**" debe entenderse referido no al propio órgano que debe dictar el acto de ejecución, sino que "*debe interpretarse en sentido amplio, esto es, englobando a la Administración Tributaria en su conjunto, debiendo computarse el plazo de un mes de referencia a partir de que la resolución a ejecutar tiene entrada en el registro de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria*".

En el caso al que se refiere el expediente objeto de revisión, nos encontramos ante un supuesto no propiamente de ejecución, como era el de las referidas Sentencias, sino ante un supuesto de retroacción de actuaciones, para cuyo caso es de aplicación el art 150,7 (sustancialmente igual al art 150,5 que era de aplicación en este Expediente) el cual dispone que: "*Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución*".

Este Tribunal Central respecto a la interpretación de dicho precepto ha declarado que: "*El plazo previsto en el artículo 150.7 de la LGT (antiguo artículo 150.5 de la LGT) para la retroacción de actuaciones inspectoras en caso de vicios formales el plazo debe computarse desde que se recibe la resolución por la Dependencia de Inspección que resulta competente para continuar el procedimiento y no desde que se recibe por la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT)*" (Resolución unif. de criterio 1280/19 de 23 de Abril de 2019). En dicha resolución se contemplaba un supuesto de retroacción procedimental analizándose la interpretación que debía realizarse sobre el entonces aplicable art 150,5 de la LGT, en lo referente a la expresión "*El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución*".

El último pronunciamiento del Alto Tribunal sobre supuesto de retroacción viene contenido en la Sentencia de 23 de julio de 2020, en la cual el recurrente alegaba que el órgano competente para ejecutar debía interpretarse en sentido amplio como cualquier órgano de la Administración tributaria. En dicha Sentencia, si bien el Tribunal Supremo no se pronuncia expresamente sobre cuál debe ser el órgano a considerar a efectos del dies a quo, no

acoge la alegación expresada por el interesado, ni tampoco casa la Sentencia recurrida, la cual tomaba en consideración la fecha de recepción del órgano encargado de la ejecución.

Llegados a este punto este Tribunal Central debe pronunciarse sobre si la doctrina jurisprudencial contenida en la Sentencia de 27 de Septiembre de 2022, debe extenderse asimismo a los supuestos de retroacción de actuaciones, habida cuenta de las siguientes consideraciones:

- La Sentencia de 27 de Septiembre de 2022 está analizando el art 239,3 LGT relativo a ejecuciones puras en cuyo precepto se establece el plazo de un mes cuyo incumplimiento sólo se le anuda el cese de devengo de intereses.

- Por su parte, la Sentencia de 23 de julio de 2020, analiza el art 150,5 LGT (redacción anterior a 2015, pero sustancialmente igual al actual art 150,7) relativo a supuestos de retroacción, en el que el incumplimiento del plazo procedimental lleva como consecuencia la pérdida del efecto interruptivo del procedimiento.

- Como matiz diferenciador introducido por el legislador entre ambos preceptos podría citarse que en el supuesto de ejecuciones, el art 239,3 párrafo 4 tras excluir de su ámbito expresamente los supuestos de retroacción dispone que: *"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."* Por tanto, el precepto se refiere a la entrada de la resolución.

- Por su parte el art 150,7 relativo a retroacciones dispone que: *"El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución"*. Es decir, el legislador toma como fecha la de la entrada, no de la resolución, sino del expediente en el órgano encargado de la ejecución, quizás consciente de que el propio órgano al que se le retrotraen las actuaciones debe estar en posesión del expediente administrativo para poder continuar el procedimiento, computándose desde dicho momento a efectos de duración del procedimiento retrotraído.

- Las Sentencias referidas contemplan dos supuestos distintos (ejecución y retroacción) e interpretan normas distintas (arts 239 y 150,7), especificándose en la Sentencia de 2022 al fijar la doctrina jurisprudencial (Fundto. Noveno) que la misma se refiere a los supuestos de anulación por motivos de fondo.

A la vista de las anteriores consideraciones, este Tribunal Central, considera que, aunque los razonamientos que se hacen en la sentencia de 27 de Septiembre de 2022 podrían ser de aplicación a los supuestos de retroacción, es obligado seguir la interpretación que se deduce de la lectura de la referida Sentencia del Alto Tribunal de 23 de Julio de 2020, para los supuestos de retroacción, en tanto no exista un pronunciamiento en sentido contrario del Tribunal Supremo.

En consecuencia habida cuenta que la entrada en la Gerencia Provincial tuvo entrada el 26 de Julio de 2016 y que la notificación de la liquidación se realizó el **22 de diciembre de 2016** no se ha superado el plazo procedimental de seis meses previsto en el art 150,7 de la Ley General Tributaria para los supuestos de retroacción, debiendo desestimar la alegación de prescripción.

Sexto.

Entrando ya en la cuestión planteada por el Director General consistente en la anulación de la liquidación por falta de motivación de la comprobación de valor, se afirma por el recurrente que si bien es cierto que el interesado no presentó declaración del Impuesto sobre Sucesiones, ni suscribió la instancia privada presentada por su madre y dos de sus hermanos; sin embargo, sí prestó su conformidad a este último valor en la comparecencia de 19 de junio de 2012, recogida en diligencia realizada por la Inspección de Hacienda al objeto de comprobar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Patrimonio. Por lo que la liquidación ahora impugnada se ha girado sobre una base imponible integrada por unos valores a los que dio su conformidad, quedando justificado cómo se han determinado, por lo que no adolece de falta de motivación la liquidación girada

La resolución de 13 de diciembre de 2016 de la Gerencia Provincial por la que se practica la liquidación tributaria impugnada, recoge en sus antecedentes de hecho lo siguiente:

"Primero. Don Bx era titular a su fallecimiento de los bienes que constan inventariados en la instancia y declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones presentada por su viuda y don Mx y don Wx. Practicada la comprobación de los valores, haciendo uso de la facultad contenida en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se aceptaron los que se declaran en la referida instancia, por coincidir con los comprobados, lo que se puso en conocimiento del compareciente y se hizo constar tanto en el acta e informe ampliatorio que la acompañaba, como en el acuerdo liquidatorio (...)

Tercero. El 19 de junio de 2012 se puso de manifiesto el expediente que, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio a cargo de don Bx del ejercicio 2007, se estaba efectuando, comunicando la concesión de trámite de audiencia. El compareciente solicita que, por expreso deseo de sus representados, constara en la propuesta de liquidación que «La conformidad prestada lo es a los efectos estrictamente fiscales y del Impuesto objeto de

comprobación, al ignorar esta parte el valor y exacta determinación del patrimonio del causante al haber estado administrado y dispuesto por otros herederos»."

Asimismo, la Diligencia de 19 de junio de 2012 sobre la que gira la controversia expone:

"En Córdoba, a las 12'40 horas del día diecinueve de Junio de 2012 se constituyó la Inspección de Hacienda en ... con asistencia de D. M ... como autorizado y al objeto de comprobar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Patrimonio.

Como continuación a la diligencia de fecha 23 de Marzo de 2012 en la comprobación que por los impuestos anteriormente mencionados, se está efectuando a D. Jc y D^a. Ax como consecuencia del fallecimiento de D. Bx.

En relación con la comprobación que por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se está efectuando a D^a. Ax, aporta el compareciente copia de certificación expedida con fecha 18 de octubre de 2007 por la Comunidad de Madrid, en relación con el reconocimiento del grado de minusvalía concedido a D^a. Ax de un 33%, para que se incorpore al expediente.

Se pone de manifiesto al compareciente el expediente, en relación con la comprobación que por el Impuesto sobre Patrimonio se está efectuando a D^a Zx y D. Bx, correspondiente al ejercicio 2007, se le concede trámite de audiencia por un período de diez días, para que presente alegaciones y manifiesto lo que a su derecho convenga antes de redactar la propuesta de liquidación por el citado Impuesto sobre Patrimonio, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 156 y 157 de la Ley 58/2203, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 34 del citado texto legal.

Manifiesta el compareciente que por expreso deseo de D. Jc y D^a. Ax, quiere hacer constar que se recoja en las propuestas de liquidación que se formulen por la Inspección el siguiente párrafo: "La conformidad prestada lo es a los efectos estrictamente fiscales y del Impuesto objeto de comprobación, al ignorar esta parte el valor y exacta determinación del patrimonio del causante al haber estado administrado y dispuesto por otros herederos".

La manifestación del representante del interesado recogida en la diligencia a la que hace referencia el Director de la Agencia Tributaria de Andalucía (y que también se recoge en el acuerdo liquidatorio de 13 de diciembre de 2016) no declara de forma expresa, concreta e inteligible el valor de los bienes inmuebles comprendidos en el caudal relicto, sino que únicamente solicita que se incluya un determinado párrafo en la propuesta de liquidación del Impuesto de Patrimonio del causante del ejercicio 2007; de hecho, en dicho párrafo no sólo no se especifica a que bienes determinados se refiere, ni se asignan importes individualizados, sino que se afirma desconocer el valor del patrimonio del causante y restringe su conformidad al impuesto del Patrimonio. Por otra parte, aún considerando a efectos puramente dialécticos que el contenido de la diligencia pudiese considerarse una suerte de aceptación por parte del interesado de la valoración del patrimonio del causante a 31 de diciembre de 2007 (fecha de devengo del IP del año 2007) que figure en la propuesta de liquidación de dicho impuesto, la valoración de los inmuebles a dicha la fecha no tiene porque coincidir con el valor de los bienes a 6 de marzo de 2009, momento en que se produjo el fallecimiento del causante y, en consecuencia, se determina el valor real de los bienes y derechos que adquiere cada causahabiente, al haberse producido el devengo del impuesto sobre sucesiones.

En el presente supuesto, resulta acreditado que el reclamante en primera instancia no presentó declaración en concepto de Impuesto sobre Sucesiones por el fallecimiento de su padre, ni tampoco posteriormente realizó valoración alguna de los bienes y derechos adquiridos, por lo que la Administración tributaria debió solicitar al interesado que declarase el valor real que atribuía a los bienes del caudal relicto y, en su caso, proceder a realizar la comprobación de valores de los mismos, pero lo que en ningún caso podía era atribuir a los bienes adquiridos por D^a Ax el valor declarado por otros coherederos. Esta actuación provoca que la liquidación carezca de motivación suficiente, puesto que, tal como indica el Tribunal Regional: *"parece evidente que la liquidación no contiene expresión suficiente de un elemento determinante de la cuantía de la deuda tributaria, puesto que gira sobre una base imponible integrada por unos valores que no han sido declarados por la interesada ni se justifica cómo se han determinado"*.

Procede en consecuencia confirmar la resolución del Tribunal Regional que ordenó retroacción, para que por la Administración tributaria se dicte una nueva liquidación debidamente motivada.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas