



Roj: **STS 3716/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:3716**

Id Cendoj: **28079130022020100537**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **13/11/2020**

Nº de Recurso: **2186/2018**

Nº de Resolución: **1521/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ MU 186/2018,**
ATS 6198/2018,
STS 3716/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.521/2020

Fecha de sentencia: 13/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2186/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/07/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.MURCIA SALA CON/AD

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 2186/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1521/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 13 de noviembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2186/2018, interpuesto por la procuradora doña Purificación Velasco Vivancos, en representación de don Alexander , contra la sentencia de 8 de febrero de 2018 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, en el procedimiento ordinario 419/2016, en materia referente al Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD).

Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado y el Letrado de los servicios Jurídicos de la Comunidad Región de Murcia en la representación que le es propia.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 8 de febrero de 2018, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, que desestimó el recurso contencioso administrativo núm. 419/16 interpuesto por D. Alexander contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de fecha 31 de marzo de 2016, que estima en parte la reclamación económico administrativa NUM000 interpuesta contra la liquidación complementaria núm. NUM001 girada en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

Los hechos sobre los que ha versado el litigio, que se contemplan en la resolución administrativa y en la sentencia de instancia son los siguientes:

Con fecha 11 de febrero de 2005 se presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas", en relación con la adquisición de un bien inmueble, sito en el término municipal de Murcia, por un valor declarado de 70.000 euros, según la escritura otorgada ante Notario el día 17 de enero de 2005.

Iniciado procedimiento de comprobación, el Servicio de Valoración asignó al inmueble adquirido un valor de 469.231,81 euros, practicándose liquidación provisional por el Servicio de Gestión Tributaria que fue notificada al interesado en fecha 31 de enero de 2009 resultando una deuda tributaria de 34.110,62 euros.

Interpuesta reclamación económico administrativa con el número NUM002 , fue estimada en parte por resolución del TEAR de Murcia de fecha 20 de mayo de 2009, por falta de motivación.

En ejecución del fallo, la Oficina Gestora acordó anular la liquidación provisional impugnada y se inició nuevo procedimiento de comprobación de valores, estableciendo en este caso el Servicio de Valoración un valor de 491.430,69 euros.

El 21 de enero de 2013 se notifica al interesado la propuesta de liquidación y el dictamen de valoración de la finca y finalmente el 18 de julio de 2013 se le notificó la nueva liquidación provisional NUM001 que confirmaba los términos y cuantía contenidos en la propuesta, manteniendo una base imponible de 469.231,81 euros, a fin de no incurrir en reforma peyorativa, de la que resulta una deuda tributaria de 40.576,53 euros.

Contra este acto se interpone nueva reclamación económico administrativa alegando, en síntesis, la falta de motivación suficiente en la comprobación de valores practicada.

Desestima el TEARM esta reclamación, con respecto a la alegación de falta de motivación de la valoración practicada. Tras la determinación de la normativa que resulta de aplicación, concluye el TEAR que la oficina gestora se ha servido del medio de comprobación de valores consistente en "Dictamen de peritos de la Administración", previsto en el artículo 57.1.e) de la Ley General Tributaria.



Explica el Tribunal que obra en el expediente dictamen pericial donde se calcula el valor del bien inmueble multiplicando el total de metros cuadrados edificables por el valor unitario de repercusión del suelo, al cual se le resta el resultado de multiplicar el total de superficie bruta del solar por el coste unitario de transformación aplicado.

Se aclara, de otro lado, que antes de la valoración de la finca, el técnico realizó un reconocimiento personal de la misma en fecha 20 de noviembre de 2012 para corroborar sus características, por lo que se estima que la valoración realizada está suficientemente motivada ya que se ha explicado al interesado la forma en la que obtuvo el valor comprobado, siendo el único medio para combatirla, la tasación pericial contradictoria.

Por último, por lo que se refiere al cálculo de los intereses de demora que practica la Oficina Gestora en el segundo acuerdo de liquidación, cuyo periodo abarca desde el día siguiente al del fin del plazo voluntario de presentación de la declaración del Impuesto hasta la fecha del segundo acuerdo de liquidación, estima el Tribunal que la misma es contraria al criterio fijado por el Tribunal Supremo, recurso número 653/2012, de 14 de marzo de 2012; y en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central número 4659/13, de 28 de octubre de 2013, razón por la que reconoce incorrecto el cálculo por la Administración de los intereses de demora, ya que la fecha límite en el cálculo de los intereses de demora sería la de la primera liquidación anulada, acordando, en consecuencia, la procedencia de rectificar la liquidación impugnada calculando de nuevo el importe de los intereses de demora devengados.

Contra dicha resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo que se siguió por los trámites del procedimiento ordinario bajo el número de autos 419/2016 ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que dictó sentencia desestimatoria el 8 de febrero de 2018.

En su fundamento jurídico tercero trata la cuestión de interés casacional:

"TERCERO.- Alega en primer lugar el demandante la prescripción. Tal alegación no puede prosperar, aunque el TEAR anulara en la reclamación NUM002 la anterior comprobación de valores por falta de motivación, puesto que, como refiere en el fundamento de Derecho cuarto textualmente tales deficiencias constituyen vicio de suficiente entidad, según declara reiterada doctrina del T.E.A.C., como para ordenar la nulidad de la comprobación de valores llevada a cabo, que deberá efectuarse de nuevo y notificarse al interesado con explicación suficiente de los motivos determinante de la misma. Por tanto, sí da la posibilidad de que se abra un nuevo procedimiento para que se realice otra comprobación debidamente motivada, procedimiento que se inicia con un número distinto y en el que se realiza un nuevo dictamen de comprobación de valores. Ello supone que efectivamente tuvo virtualidad para interrumpir el plazo de 4 años de prescripción (art. 66 LGT).

Además discrepa la Sala del criterio manifestado por la parte actora de que las actuaciones anuladas no tienen virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción (art. 68 LGT), teniendo en cuenta que tenían como finalidad determinar la deuda tributaria y que no eran nulas de pleno derecho, sino anulables por adolecer de un vicio de forma, como es la falta de motivación. En este sentido se ha venido pronunciando esta Sala con reiteración, al señalar que es irrelevante a tales efectos que se haya permitido a la Administración, después de la anulación de la primera liquidación, volver a liquidar, ya que el motivo que determinó la estimación fue un defecto de forma, como es la falta de motivación de la comprobación de valores; defecto que es determinante de la anulabilidad de aquella y no de su nulidad absoluta, supuesto en el que es posible volver a liquidar dentro del plazo de prescripción como viene señalando la jurisprudencia y esta Sala de forma reiterada. Solamente no sería posible una nueva liquidación en el supuesto de que la Administración hubiera incurrido en lo que se ha denominado "círculo vicioso", supuesto en el que, según la jurisprudencia, anulada por segunda vez la comprobación de valores por el mismo defecto, no cabría dar a la Administración más oportunidades de motivar, hasta que acierte, ya que con ello se vulneraría el principio de seguridad jurídica.

En consecuencia, no puede considerarse prescrita la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria.

El plazo de prescripción de cuatro años establecido por el artículo 66. a) LGT 58/2003, comenzó a contarse desde el día en que finalizó el plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación establecido en los artículos 67.1 de la LGT y 102 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado, aprobado por Real Decreto 898/1995, de 29 de mayo, en nuestro caso, el 11 de febrero de 2005 cuando se presentó la autoliquidación, siendo interrumpido antes de que transcurrieran cuatro años, con la notificación de la propuesta de liquidación provisional y dictamen de valoración el 22 de septiembre de 2008, posteriormente con la notificación de la liquidación el 30 de enero de 2009; el 9 de febrero de 2009 con la interposición de la reclamación económico administrativa y finalmente el 29 de septiembre de 2009 cuando se notifica el fallo del TEARM. Interrumpido dicho plazo vuelve a computarse completo, resultando evidente que, cuando se notifica el inicio del nuevo procedimiento de gestión-comprobación de valores en fecha 21 de enero de 2013 no había prescrito el derecho de la

Administración para determinar la deuda tributaria. Por lo que se refiere a la caducidad también alegada conviene recordar que, conforme a lo dispuesto en el artículo 104 de la LGT

"1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio (...)"

El primer expediente de gestión se inicia el 22 de septiembre de 2008 y concluye con la notificación de la liquidación el 30 de enero de 2009 resultando incuestionable que no habían transcurrido 6 meses como la actora pretende. De la misma forma, el segundo procedimiento de gestión comprobación de valores se inicia el 21 de enero de 2013 y termina en fecha 18 de julio de 2013 cuando se notifica la liquidación, resultando también evidente que el mismo no había caducado.

Este segundo procedimiento no se inicia cuando se acuerda el cumplimiento del fallo, ni el segundo procedimiento es una continuación del primero anulado, de forma que no son admisibles los cómputos de los plazos que de forma interesada realiza la actora.

La paralización del procedimiento y el transcurso del tiempo tiene como consecuencias, la caducidad del procedimiento y la prescripción del derecho de la Administración a comprobar la deuda tributaria, no habiendo transcurrido los mismos no es posible establecer otros efectos que no están previstos en la Ley, aunque la demora pudiera resultar reprochable

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

La procuradora doña Purificación Velasco Vivancos, en representación de don Alexander , presentó escrito fechado el 7 de marzo de 2018 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 8 de febrero de 2018, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia.

En dicho escrito, identificó como infringidos: (i) el artículo 46.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) ["LITPAJD"], en relación con la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre régimen del suelo y valoraciones (BOE de 14 de abril) ["LRSV"]; y (ii) el artículo 9.3 de la Constitución española ["CE"].

Asimismo, considera vulnerada la jurisprudencia marcada en las siguientes sentencias:

De la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 31 de octubre de 2017 (casación 572/2017; ES:TS:2017:4184).

De la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 9 de mayo de 2016 (recurso 769/2014; ES:TSJCV:2016:1899).

Por otra parte, hace referencia a las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de -sic- 4 de febrero de 2003 (nº 51066/1999), 28 de marzo de 2006 (nº 11760/2002), 6 de febrero de 2003 (nº 52464/1999), 10 de mayo de 2012 (nº 33864/2003) y 25 de septiembre de 2012 (nº 1231/2004), que pone en conexión con el artículo 24 CE.

La Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia tuvo por preparado el recurso en auto de 12 de marzo de 2018, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 4 de junio de 2018, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistentes en "Determinar si atendida la causa de la decisión anulatoria que ordena retrotraer las actuaciones, cualesquiera que fueren las actuaciones que deba efectuar la Administración para dar debido cumplimiento a la retroacción acordada, el plazo del que dispone el órgano competente para adoptar la decisión que proceda es, exclusivamente, el que le restaba -en el procedimiento originario- para dictar la correspondiente resolución desde el momento en el que tuvo lugar el defecto determinante de la indefensión.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 104.1 de la Ley General Tributaria".

TERCERO.- Interposición del recurso de casación.



1. La procuradora doña Purificación Velasco Vivancos, en nombre y representación de don Alexander , interpuso el recurso de casación mediante escrito de 12 de junio de 2018, que observa los requisitos legales.
2. El escrito finaliza describiendo la pretensión deducida y los pronunciamientos solicitados de esta Sala: la pretensión deducida por mi mandante en el presente recurso de casación tiene por objeto llevar a término una revisión sobre la necesidad de un control de la legalidad de la resolución judicial del Tribunal a quo, por mor de la cual se pueda concluir que no se ha aplicado correctamente al caso concreto la ley sustantiva ya que en un caso se acudió a normas del desarrollo urbanístico (cuando se había reconocido que el bien no estaba urbanizado), en otro se dejó de aplicar un coeficiente de la normativa catastral (y si se había acudido a esta ley del Catastro, no se podía dejar de tener en cuenta precisamente aquel dato que tiene una relación directa con el "valor real" que es el objetivo que exige la norma a la hora de tasar inmuebles).

Y que, además, nunca, porque así lo establecen las reglas que custodian las garantías de los actos, cuando éstos han sido declarados nulos por un TEAR, luego "no puede surtir efectos" con la excusa de la institución de la *reformatio in peius*.

Junto a esta infracción de leyes sustantivas, que han sido a su vez determinantes del fallo de la Sentencia recurrida, se suman a mayor abundamiento, vulneraciones de la doctrina del Tribunal Supremo sobre qué plazo se ha de entender válido en los supuestos de retroacción de actuaciones y ésta nunca tolera paralizaciones injustificadas. Paralización que sí concurre en el caso enjuiciado y que no se siguió el criterio de cómputo que establece esta Doctrina del Tribunal Supremo. E igualmente la infracción de la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que tiene una visión similar, toda vez que no ampara vulneraciones de la exigencia del "plazo razonable".

Por tanto, ante la concurrente en el caso de estas infracciones, y ante la existencia de un interés casacional, se pretende la anulación de la sentencia para así poder lograr la uniformidad en la interpretación y aplicación del Derecho".

CUARTO.- *Escrito de oposición al recurso de casación.*

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, presentó escrito de oposición al recurso de casación el 22 de octubre de 2018, en el que se remite a la interpretación del artículo 104.1 de la LGT/2003, que la sentencia de instancia realiza en su Fundamento de Derecho Tercero, concluyendo que: "Lo expuesto ha de llevar a la conclusión de que el plazo de que dispone la Administración para dar debido cumplimiento a la retroacción acordada no es otro que el plazo general de seis meses del artículo 104.1 de la LGT/2003, aquí no sobrepasado en absoluto, debiendo así declararse por esa Sala con desestimación ya del recurso de casación interpuesto".

El 11 de enero de 2019 por medio de diligencia de ordenación, se tuvo por precluido el plazo concedido al Letrado de la Comunidad Autónoma de Murcia para presentar el escrito de oposición.

QUINTO.- *Señalamiento para deliberación, votación y fallo.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 14 de julio de 2020.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso de casación y cuestiones con interés casacional.*

El 17 de enero de 2005 se elevó a escritura pública la compraventa de un bien inmueble, consignado como valor del mismo 70.000 euros. El siguiente día 11 de febrero se presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas"

La administración tributaria murciana inicio un procedimiento de valoración que concluyó con la práctica de una liquidación que fue notificada el 31 de enero de 2009 al interesado. Este interpuso reclamación económica administrativa por falta de motivación, siendo estimada mediante resolución del TEAR de Murcia de fecha 20 de mayo de 2009.

A raíz de esa resolución, la Oficina Gestora acordó anular la liquidación provisional impugnada, procediendo a realizar una nueva comprobación de valores, de suerte que el 31 de enero de 2013 se notifica al interesado la propuesta de liquidación y el dictamen de valoración de la finca y finalmente el 18 de julio de 2013 se le notificó la nueva liquidación provisional que confirmaba los términos y cuantía contenidos en la propuesta.



Contra este acto se interpone nueva reclamación económico administrativa alegando, en síntesis, la falta de motivación suficiente en la comprobación de valores practicada. El TEAR de Murcia desestimó la reclamación. Frente a dicha resolución desestimatoria interpuso recurso contencioso-administrativo que se siguió por los trámites del procedimiento ordinario bajo el número de autos 419/2016 ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que dictó sentencia desestimatoria el 8 de febrero de 2018.

La cuestión con interés casacional es la siguiente: "Determinar si atendida la causa de la decisión anulatoria que ordena retrotraer las actuaciones, cualesquiera que fueren las actuaciones que deba efectuar la Administración para dar debido cumplimiento a la retroacción acordada, el plazo del que dispone el órgano competente para adoptar la decisión que proceda es, exclusivamente, el que le restaba -en el procedimiento originario- para dictar la correspondiente resolución desde el momento en el que tuvo lugar el defecto determinante de la indefensión.

SEGUNDO.- *Los términos de la controversia y la posición de las partes.*

En relación con el pronunciamiento sobre la decisión anulatoria que ordena retrotraer las actuaciones en el sentido de determinar cuál es el plazo del que dispone el órgano gestor competente para adoptar la decisión que proceda tras el fallo dictado por el TEAR, el recurrente, -tras identificar, y resumir la jurisprudencia que considera infringida, que no es otra que la contenida en la Sentencia 1652/2017, de 31 de octubre de 2017 (rec. casación 572/2017) y justificar su aplicación al caso-, expone de manera razonada por qué se ha infringido; y, en segundo lugar, procede de manera similar con respecto a la jurisprudencia que considera infringida del tribunal europeo de derechos humanos sobre el "plazo razonable".

El Abogado del Estado, por su parte, sostiene que la cuestión suscitada se encuentra en la propia sentencia impugnada, remitiéndose a lo que en ella se declara en relación con una interpretación del artículo 104.1 de la LGT/2003, que considera correcta, en su fundamento de derecho tercero, *in fine*.

" **TERCERO.-** El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional. Remisión a la Sentencia 1652/2017, de 31 de octubre de 2017 (rec. cas. 572/2017).

En el recurso de casación 572/2017, se planteó la siguiente cuestión de interés casacional.

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

La respuesta a esta cuestión, que está contenida en la citada sentencia de 31 de octubre de 2017 fue la siguiente:

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

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

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

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



5. A partir de aquí el precepto distingue entre las anulaciones por razones de fondo y las determinadas por defectos formales. A las primeras se refiere el apartado 3, cuyo párrafo inicial indica que se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, manteniendo íntegramente su contenido. Las segundas se contemplan en el apartado 4, en el que se indica que, "[n]o obstante lo dispuesto en los apartados anteriores", cuando por existir un vicio de forma no se resuelve sobre el fondo, la resolución estimatoria del procedimiento de revisión ordenará la retroacción de las actuaciones, debiendo anularse todos los actos posteriores que tengan su causa en el anulado por la concurrencia de aquel vicio de forma.

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

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

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

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

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

9. Estas conclusiones se obtienen por las siguientes razones:

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

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

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

10. Por consiguiente, las nuevas actuaciones de comprobación y liquidación (y el cauce procedimental seguido para adoptarlas) no están sometidas al plazo previsto en el artículo 66.2 RGRVA, por referirse este precepto exclusivamente a la anulación por razones de fondo. 11. Siendo así, los nuevos actos que han de adoptarse para dar cumplimiento a la resolución anulatoria con retroacción de actuación por razones formales (comprobación de valores y subsiguiente liquidación) deberán atemperarse al cauce legalmente procedente, en nuestro caso un procedimiento de gestión tributaria".

En el mismo recurso 572/2017, se planteó también la siguiente cuestión de interés casacional

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

La respuesta a esta cuestión se contiene en el fundamento jurídico tercero de la sentencia de 31 de octubre de 2017, y fue la siguiente:

"A) Determinación del precepto aplicable a los procedimientos de gestión

1. Con la tercera cuestión se trata de determinar si el plazo en el que la Administración debe notificar la nueva liquidación y dar por finiquitada su tarea, tras retrotraer las actuaciones y reproducir el procedimiento, ya sin las carencias formales que determinaron la anulación de la primera, es el previsto con carácter general por el artículo 104 LGT o, por analogía, el contemplado en el actual artículo 150.7 LGT (artículo 150.5, al tiempo de los hechos del litigio) para los procedimientos de inspección, con las consecuencias que un precepto y otro vinculan a su incumplimiento.
2. El artículo 104 LGT forma parte del capítulo II ("Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios") del título III ("La aplicación de los tributos") de la LGT. Más en particular, se integra en la subsección 3ª ("Obligación de resolver y plazos de resolución") de la sección 1ª ("Especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria") de aquel capítulo.
3. Como regla general, dispone que el plazo máximo en el que debe notificarse una resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que en ningún caso pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en el ordenamiento jurídico de la Unión Europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses (apartado 1).
4. Por su parte, el artículo 150.5 LGT (en la redacción vigente en el año 2012 -hoy, artículo 150.7-) se integra en el capítulo IV ("Actuaciones y procedimientos de inspección") del mismo título III, cuya sección 2ª, subsección 2ª, trata de la iniciación y el desarrollo del procedimiento de inspección.
5. El artículo 150 disciplina el plazo de las actuaciones inspectoras y en su apartado 5 (hoy apartado 7) preceptúa que, ordenada la retroacción de las actuaciones por una resolución judicial o económico-administrativa, éstas deben finalizar en el periodo que reste desde el momento en el que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo máximo de duración establecido en el apartado 1 o en el de seis meses, si aquel periodo fuera inferior. Dicho plazo se computa desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.
6. El artículo 104 LGT no contiene una norma que acote la duración de las actuaciones tributarias cuando se anula un acto resolutorio de un procedimiento tributario de gestión, a diferencia de lo que ocurre con el artículo 150 LGT para las de inspección.
7. El artículo 150 LGT constituye un precepto específico para los procedimientos de inspección, que excepciona para esta clase de procedimientos la regla general contemplada en el artículo 104.1 LGT. Sería forzar la voluntad del legislador e iría más allá de lo que permite la analogía, como técnica de integración normativa (véase el artículo 4.1 del título preliminar del Código Civil), extender al régimen general de duración de las actuaciones tributarias (el artículo 104.1 LGT) una norma especial (el artículo 150.5 LGT) prevista para un tipo singular de procedimiento que el propio legislador ha querido sustraer del mismo.
8. Ciertamente, en la ya citada sentencia de 25 de enero de 2017 (casación 2253/2015), esta Sección ha aplicado el artículo 150.5 LGT a un procedimiento de gestión tributaria, pero se ha de reparar que lo ha hecho como si se tratara de uno de inspección, sin desgranar razonamiento alguno que justifique el traslado del indicado precepto a aquella clase de procedimiento tributarios.
9. Debe concluirse, pues, que el artículo 104.1 LGT es la norma a tomar en consideración para determinar en los procedimientos de gestión el plazo en el que la Administración debe notificar la nueva liquidación tributaria.

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

1. Como ya se ha apuntado, el artículo 104 LGT no contiene una previsión expresa de duración de las nuevas actuaciones en el caso de haber sido anulado un acto con retroacción del procedimiento. Por lo tanto, cabe preguntarse si, en un supuesto tal, la Administración dispone para tramitar aquellas actuaciones de todo el plazo previsto inicialmente para el procedimiento de que se trate.
2. La respuesta que alcanza este Tribunal es negativa, por las siguientes razones.
3. En primer lugar, se ha de tener en cuenta que la retroacción de actuaciones no pone en marcha un procedimiento nuevo, sino que vuelve atrás en el ya abierto, en el que se produjeron las fallas procedimentales que determinan la anulación de la resolución que lo puso fin. Parece, pues, anómalo que la Administración recupere en toda su extensión todo el tiempo del que disponía inicialmente para decidir.
4. En segundo término y en relación con lo anterior, una contestación positiva al interrogante planteado desconocería la regla de que nadie puede obtener ventaja de sus propios errores como manifestación del principio general del Derecho *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* (nadie puede ser escuchado, invocando su propia torpeza).



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

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

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

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

A la vista de todo ello, en el fundamento jurídico cuarto de la sentencia de 31 de octubre se fijan los siguientes criterios interpretativos sobre los artículos 104.1 de la Ley General Tributaria y 66.4 de su Reglamento general de desarrollo en materia de revisión en vía administrativa.

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

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

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

Pues bien, del examen de las actuaciones administrativas a las que se refiere el presente recurso, se deriva la necesidad de reformular la cuestión con interés casacional, reformulación que nos conduce directamente las cuestiones con interés casacional del recurso 572/2017 y, por ende, por seguridad jurídica y por unidad de doctrina, reiteramos el criterio interpretativo expresado en la sentencia que se acaba de transcribir.

CUARTO. - Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

La parte recurrente, en virtud de la jurisprudencia citada, solicita la estimación del recurso y, por tanto, la anulación de la sentencia recurrida y de los actos administrativos de los que trae origen. Por el contrario, la Abogacía del Estado considera que la conclusión de que el plazo de que dispone la Administración para dar debido cumplimiento a la retroacción acordada no es otro que el plazo general de seis meses del artículo 104.1 de la LGT/2003 que, asegura, en esta ocasión no se ha sobrepasado y, por tanto, debe desestimarse el recurso de casación interpuesto.

Pues bien, a la vista lo expresado en los fundamentos de derecho precedentes, es claro que la declaración que procede que hagamos es la de haber lugar al recurso de casación, con lo cual se casa y anula la sentencia recurrida y, entrando a resolver el recurso contencioso administrativo interpuesto por don Alexander contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de fecha 31 de marzo de 2016, que estima en parte la reclamación económico administrativa NUM000 interpuesta contra la liquidación



complementaria núm. NUM001 girada en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, procedemos a su estimación puesto que ha transcurrido, en exceso, el plazo que tenía la administración tributaria murciana para llevar a cabo las actuaciones posteriores a la resolución del TEAR de Murcia de fecha 20 de mayo de 2009.

Ese plazo, recuérdese, era el que restaba desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado, que determinó la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento (en un caso como el litigioso el tiempo gastado desde la valoración inmotivada), que empezó a contarse desde el día siguiente a aquel en que se comunicó la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro y debido efecto.

QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.

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 expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las 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 expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º. Haber lugar al recurso de casación núm. 2186/2018 interpuesto por la procuradora doña Purificación Velasco Vivancos, en representación de don Alexander , contra la sentencia de 8 de febrero de 2018 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, en el procedimiento ordinario 419/2016, en materia referente al Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), que se casa y anula.

3º. Estimar el recurso contencioso administrativo núm. 419/16 interpuesto por D. Alexander contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de fecha 31 de marzo de 2016, que estima en parte la reclamación económico administrativa NUM000 interpuesta contra la liquidación complementaria núm. NUM001 girada en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, lo que lleva aparejada la anulación de los actos administrativos recurridos.

4º. 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.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.