

## Doctrina del Tribunal Supremo sobre la retroacción de actuaciones en procedimientos de aplicación de los tributos sujetos a caducidad

[Análisis de la STS de 31 de octubre de 2017, rec. núm. 572/2017](#)

**Ángel Puerta Arrúe**

*Inspector de Hacienda del Estado*

---

### EXTRACTO

El Tribunal Supremo establece en esta sentencia su doctrina sobre la retroacción de actuaciones en procedimientos de aplicación de los tributos sujetos a caducidad. Cuando la resolución estimatoria de los órganos económico-administrativos anula la liquidación por razones de forma que han provocado indefensión en el contribuyente, con la consiguiente orden de retroacción, las nuevas actuaciones no han de entenderse producidas en un procedimiento de ejecución de resoluciones previsto en el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, por referirse este precepto solo a la anulación por razones de fondo, sino en el seno del mismo procedimiento de gestión en el que tuvo su origen el acto anulado, siendo el plazo para terminar este procedimiento el que restara en el procedimiento originario para dictar la correspondiente resolución desde el momento en que tuvo lugar el defecto formal determinante de la indefensión.

---

## 1. SUPUESTO DE HECHO

En los últimos años el Tribunal Supremo ha construido una doctrina definitiva sobre la retroacción de actuaciones inspectoras y la aplicación del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria. De dicha doctrina hemos dado cuenta en colaboraciones anteriores<sup>1</sup>. Sin embargo, existían no pocas dudas sobre cuáles serían los criterios de aplicación en aquellos casos en que la orden de retroacción de actuaciones dictada por un órgano económico-administrativo o judicial afectara no a un procedimiento de inspección sino a un procedimiento de aplicación de los tributos sujeto a caducidad (comprobación de valores, verificación de datos o comprobación limitada). Y es que el Tribunal Supremo no se había pronunciado en relación con esta última cuestión, existiendo, eso sí, doctrina administrativa derivada de dos Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 27 de octubre de 2014 (R. G. 169/2011 –NFJ056741–) y de 12 de marzo de 2015 (R. G. 4203/2014 –NFJ057536–).

La sentencia que ahora analizamos aborda directamente la cuestión de la retroacción de actuaciones en procedimientos sujetos a caducidad, concretamente en un procedimiento de comprobación de valor, y al dictarse en el marco del nuevo recurso de interés casacional, establece la doctrina del Tribunal Supremo al respecto.

El caso examinado en la sentencia es el de un contribuyente que presentó autoliquidación por la modalidad «operaciones societarias» del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en relación con una escritura pública de disolución de una sociedad anónima. La Administración tributaria inició, mediante acuerdo notificado el 30 de abril de 2010, un procedimiento de comprobación de valor en el que rectificó al alza el valor declarado por el obligado tributario. La diferencia vino determinada por las discrepancias con respecto al valor que debía reconocerse a un determinado inmueble. El dictamen que sustentó la valoración administrativa fue emitido el 1 de junio de 2010 y la liquidación provisional se notificó el 24 de noviembre siguiente. El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR), en Resolución de 23 de enero de 2012, anuló la citada liquidación provisional por falta de motivación de la comprobación de valores y ordenó la práctica de una nueva valoración y liquidación suficientemente motivadas. Esta resolución se notificó a la Administración en febrero de 2012 y tuvo entrada en la Consejería de Hacienda, autora del acto impugnado el 11 de junio de 2012.

---

<sup>1</sup> Puerta Arrúe, Á. (septiembre 2012). La retroacción de actuaciones inspectoras en las resoluciones económico-administrativas o judiciales a la luz de recientes sentencias del Tribunal Supremo. Artículo 150.5 de la Ley General Tributaria. *Hacienda Canaria*, 37, 107-126, y (septiembre 2015). Situación actual de la jurisprudencia en torno al artículo 150.5 de la Ley General Tributaria. La retroacción de actuaciones en los procedimientos sujetos a caducidad según la doctrina administrativa. *Hacienda Canaria*, 43, 73-101.

En ejecución de la resolución del TEAR la Consejería de Hacienda, aplicando el artículo 66 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA), inició un procedimiento para anular la liquidación provisional anterior y realizar una nueva comprobación de valores, que se practicó el 16 de octubre de 2012. Con fundamento en esta última valoración se aprobó una liquidación provisional que fue notificada al contribuyente el 22 de noviembre de 2012.

Impugnada la nueva liquidación ante el TEAR, el órgano económico-administrativo desestimó la reclamación por considerar que el procedimiento no estaba caducado y porque la motivación de la comprobación de valores era correcta. Concluyó el TEAR que conforme al artículo 66 del RGRVA los actos de ejecución de su previa resolución no formaban parte del procedimiento en el que tuvo su origen el acto anulado y que el transcurso del plazo de un mes establecido en dicho precepto no determinaba la caducidad del procedimiento sino simplemente los efectos derivados del artículo 26.4 de la LGT, esto es, la no exigencia de intereses de demora por el exceso temporal.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid lo estimó, declarando caducado el procedimiento (Sentencia de 28 de noviembre de 2016, rec. núm. 121/2016 –NFJ066762–). Para el TSJ la caducidad no resulta del transcurso del plazo de un mes del artículo 66.2 del RGRVA, toda vez que, a su juicio, dicho plazo está fijado para aquellos supuestos en los que el cumplimiento de la resolución económico-administrativa obligue, simplemente y sin más, a dictar un nuevo acto sin necesidad de seguir tramitación previa alguna (*v. gr.* cuando se trate de una estimación parcial por razones de fondo y no sea necesario nada más que dictar una nueva liquidación que se acomode a dicho pronunciamiento de fondo), pero no resulta de aplicación a los supuestos en los que se ordena una retroacción de actuaciones, supuestos en los que la ejecución exige que la Administración gestora lleve a cabo una tramitación procedimental (anulando totalmente la liquidación inicial y ordenando la continuación del procedimiento desde el momento en el que se produjo el defecto formal generador de indefensión hasta su terminación; terminación que lógicamente debe producirse en el que en cada caso sea el plazo máximo legal previsto para ese procedimiento).

El TSJ aprecia la caducidad porque aunque los actos de ejecución no forman parte del procedimiento en el que tuvo su origen el acto impugnado, la Administración tributaria ha seguido para ejecutar la resolución del TEAR un procedimiento de gestión que, como tal, ha de estar sometido al plazo de caducidad que le es propio según el artículo 104 de la LGT. Y tal caducidad se ha producido, según el TSJ, porque transcurrieron más de seis meses desde que la Administración tributaria tuvo conocimiento de la resolución del TEAR (febrero de 2012) hasta que se notificó la nueva liquidación (22 de noviembre de 2012).

Interpuesto recurso de casación por la comunidad autónoma, fue admitido por Auto del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2017 (rec. núm. 572/2017 –NFJ066763–) al considerar que concurre la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el artículo 88.2 c) de la Ley 29/1988, de 13 de julio, precisando que las cuestiones que presentan ese interés son determinar si:

- a) Anulada en la vía económico-administrativa una comprobación de valores por falta de motivación y, por ende, la liquidación derivada de la misma, la nueva comprobación de valores y la liquidación correspondiente se deben entender producidas en un procedimiento de gestión tributaria del artículo 134 de la LGT, o en uno de ejecución de resoluciones administrativas regido por el artículo 66 del RGRVA.
- b) Para determinar el plazo aplicable al procedimiento pertinente, se debe acudir al artículo 104 de la LGT, al actual artículo 150.7 de dicha ley por analogía (anterior art. 150.5) o al apartado 2 del artículo 66 del RGRVA, anudando en este último caso a su incumplimiento las mismas consecuencias jurídicas que la jurisprudencia del Tribunal Supremo anudó al incumplimiento del plazo equivalente del derogado artículo 110.2 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo.

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La sentencia analiza el artículo 239.3 de la LGT<sup>2</sup>, en la redacción vigente cuando fue dictada la resolución del TEAR que anuló la primera comprobación de valores, precepto concerniente al contenido posible de las resoluciones de los órganos de revisión económico-administrativos, y el artículo 66 del RGRVA<sup>3</sup>, y distingue dos supuestos de resoluciones estimatorias de los órganos económico-administrativos:

<sup>2</sup> Dispone el artículo 239.3 de la LGT que «La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

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

<sup>3</sup> Dispone el artículo 66 del RGRVA:

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

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

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

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

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

- 1.º La anulación del acto originario por razones materiales, supuesto en el que despliega sus efectos con toda su intensidad el artículo 66 del RGRVA en sus apartados 2 y 3, de forma que el órgano competente para la ejecución debe adoptar, en el plazo de un mes, las medidas necesarias para dar cumplimiento a la resolución del órgano de revisión.
- 2.º 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 del RGRVA carece por completo de operatividad, pues de la dicción literal del artículo 66.4 del RGRVA se desprende claramente la inaplicabilidad de dicho plazo. Aceptar, por otra parte, que en los casos de retroacción juega el plazo de un mes haría imposible cumplir el mandato del artículo 66.2 del RGRVA 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. La actual redacción del artículo 239.3 de la LGT, dada por la Ley 35/2015, de 21 de septiembre, abunda en esta misma línea al incorporar las previsiones del artículo 66 del RGRVA. Así, 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 y deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que la resolución económico-administrativa o judicial tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

Concluye, por tanto, el Tribunal Supremo que en el caso examinado de anulación de la comprobación de valor y de la liquidación por razones formales (falta de motivación):

---

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

[...]

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

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 y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora. [...]».

- 1.º Las nuevas actuaciones de comprobación y liquidación no están sometidas al plazo previsto en el artículo 66.2 del RGRVA por referirse este precepto exclusivamente a la anulación por razones de fondo.
- 2.º Las nuevas actuaciones de comprobación y liquidación no han de entenderse producidas en un procedimiento de ejecución de resoluciones económico-administrativas regido por el artículo 66 del RGRVA sino en el seno del mismo procedimiento de gestión en el que tuvo su origen el acto anulado.

Sentado lo anterior, la sentencia del Tribunal Supremo analiza finalmente cuál es el plazo del que dispone la Administración para, tras retrotraer las actuaciones y reproducir el procedimiento, notificar la nueva liquidación y dar por finiquitada su tarea ya sin las carencias formales que determinaron la anulación de la primera, si el previsto con carácter general en el artículo 104 de la LGT o, por analogía, el contemplado en el actual artículo 150.7 de la LGT (art. 150.5 LGT, al tiempo de los hechos del litigio). Señala la sentencia que el artículo 104 de la LGT no contiene una norma que acote la duración de las actuaciones cuando se anula con orden de retroacción un acto resolutorio de un procedimiento de gestión, a diferencia de lo que ocurre con el artículo 150.5 de la LGT para las actuaciones inspectoras, y concluye que iría más allá de lo que permite la analogía, como técnica de integración normativa, extender al régimen general de duración de las actuaciones tributarias (el art. 104.1 LGT) una norma especial (el art. 150.5 LGT) prevista para un tipo singular de procedimiento que el propio legislador ha querido sustraer del mismo, por lo que 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 es el artículo 104.1 de la LGT.

Ahora bien, la Administración no dispone para tramitar las nuevas actuaciones y notificar la nueva liquidación de todo el plazo previsto inicialmente para el procedimiento de gestión de que se trate, puesto 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 los defectos procedimentales que determinaron la anulación de la resolución que lo puso fin, sino que dispone tan solo del plazo que restaba en el procedimiento originario para dictar la correspondiente resolución desde el momento en que tuvo lugar el defecto formal determinante de la indefensión del obligado tributario. El *dies a quo* de ese plazo es aquel en el que se comunica al órgano competente para llevar a puro y debido efecto la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones. 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.

Aplicando estos criterios al caso de autos, el Alto Tribunal considera que el defecto procedimental tuvo lugar con la emisión del informe pericial de valoración insuficientemente motivado que determinó la invalidez de la comprobación de valores y, correlativamente, de la liquidación tributaria objeto del recurso, esto es, el 1 de junio de 2010. Teniendo en cuenta que el procedimiento de gestión tributaria originario se inició el 30 de abril de 2010, la Administración contaba con cinco meses menos un día para notificar la nueva liquidación. Como la resolución anulatoria tuvo entrada en la Administración competente para ejecutarla el 11 de junio de 2012 y la notificación

de la nueva liquidación se produjo el 22 de noviembre siguiente, más de cinco meses después, la Administración excedió el plazo de que disponía para resolver, por lo que el procedimiento caducó.

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

La sentencia del Tribunal Supremo confirma parcialmente la postura mantenida al respecto por el TEAC en sus Resoluciones de 27 de octubre de 2014 (R. G. 169/2011) y de 12 de marzo de 2015 (R. G. 4203/2014) a las que aludíamos al principio. Así, considera al igual que estas que el artículo 150.5 de la LGT no es susceptible de aplicación analógica a los procedimientos de gestión tributaria y que la retroacción de actuaciones implica volver al mismo procedimiento inicial para desarrollarlo y concluirlo en debida forma en el plazo que restase del procedimiento cuya liquidación se anula, plazo que es el resultado de deducir del plazo máximo legal de duración del procedimiento el tiempo transcurrido hasta el momento al que se retrotrae el procedimiento, que es el instante en que se cometió el vicio formal.

Ahora bien, el Alto Tribunal excluye de modo absoluto la aplicación del plazo de un mes del artículo 66.2 del RGRVA en los supuestos de retroacción de actuaciones, cosa que, sin embargo, aceptaba el TEAC en las resoluciones citadas al considerar que el órgano de aplicación de los tributos debía, en primer lugar, dictar y notificar los actos de ejecución de la resolución económico-administrativa –actos que se circunscribían a anular la liquidación impugnada, a ordenar la retroacción, a devolver las garantías o importes ingresados y a anular, si existían, los actos posteriores que trajeran su causa del anulado– en el plazo máximo de un mes desde que dicha resolución tuviera entrada en el registro del órgano competente para su ejecución y, una vez que se hubiera procedido así, el procedimiento reabierto por la orden de retroacción dada por la resolución debía continuar hasta su terminación (esto es, hasta la notificación de la liquidación), disponiendo para ello el órgano de aplicación de los tributos del plazo que restase del procedimiento cuya liquidación se anula.

Compartimos plenamente la doctrina del Tribunal Supremo expuesta en la sentencia. Y es que, ciertamente, no dejaba de resultar artificiosa y forzada la postura del TEAC de intercalar el plazo de un mes del artículo 66.2 del RGRVA, como plazo de pura ejecución de la resolución anulatoria, con anterioridad al plazo reabierto por la orden de retroacción.

Discrepamos, sin embargo, de la sentencia del Tribunal Supremo respecto del momento en que se entiende producido el vicio formal generador de indefensión y determinante de la retroacción de actuaciones. Según la sentencia dicho momento es el de emisión del informe pericial de valoración puesto que el defecto formal detectado es precisamente la insuficiente motivación del mismo. Cabría oponer a tal conclusión que el vicio formal debería situarse en todo caso no en el momento de emisión del informe pericial sino en el momento en el que dicho informe se notifica al interesado y le coloca en situación de indefensión precisamente por su falta de motivación. Y es que no debe olvidarse que a diferencia de lo que sucede en el supuesto de hecho analizado en la sentencia, en el que el informe de valoración se emite con posterioridad al inicio del procedimiento de comprobación de valores, en la mayoría de los casos la Administración inicia este pro-

cedimiento con la notificación de una propuesta de liquidación basada en un informe elaborado previamente a tal inicio. Si en estos últimos casos se aplicara el criterio de la sentencia, resultaría que el vicio formal habría de localizarse en un momento en el que todavía no se habría iniciado el procedimiento de comprobación de valores, lo cual carece de sentido, salvo que se entendiera que el procedimiento se ha iniciado ya desde el momento en que se solicitan estos informes por la Administración aun cuando formalmente esta está demorando la notificación formal de su inicio al interesado para evitar que transcurra el plazo de caducidad, conclusión esta que a nuestro juicio es perfectamente sostenible, pero que sería objeto de otro artículo dada su trascendencia<sup>4</sup>.

A nuestro juicio, sin embargo, pese a que el artículo 134.3 de la LGT exige no solo que la liquidación vaya acompañada de la valoración debidamente motivada sino que también la propuesta previa de regularización vaya acompañada de la propuesta de valoración debidamente motivada, el momento de localización del defecto formal es aquel en el que se notifica la liquidación, toda vez que la liquidación constituye el acto administrativo impugnado aunque el motivo de su impugnación y de su consiguiente anulación sea la falta de motivación de la valoración en que aquella se sustenta. No es correcto, en nuestra opinión, localizar el vicio en el acto de trámite constituido por la notificación conjunta de la propuesta de liquidación y de la propuesta de valoración puesto que el tribunal lo que ha juzgado como insuficientemente motivado es la liquidación recurrida sobre la base de la valoración que acompaña a esta y no sobre la base de la propuesta de valoración. Podría haber sucedido, en efecto, que la Administración actuante hubiese modificado la propuesta de valoración a la vista de las alegaciones presentadas por el obligado tributario frente a la propuesta de liquidación, en cuyo caso si finalmente el órgano revisor juzga la valoración en que se apoya la liquidación como inmotivada no tendría sentido localizar el defecto formal en una propuesta de valoración sobre la que dicho órgano revisor no se pronunció. Piénsese, además, que si se considera que el vicio formal existe ya en la notificación de la propuesta de liquidación –en la medida en que esta ha de ir acompañada de una propuesta de valoración debidamente motivada–, dado que la mayoría de los procedimientos de comprobación de valores se inician con la notificación conjunta de ambas propuestas, entonces la Administración dispondría de otro plazo de seis meses para ultimar el procedimiento, lo cual no parece razonable.

---

<sup>4</sup> El Tribunal Supremo se ha pronunciado recientemente sobre esta cuestión, aunque referida al procedimiento de inspección, en su Sentencia de 12 de julio de 2017 (rec. cas. unificación doctrina 2616/2016 –NFJ069022–), en la que interpreta otra anterior, de 26 de mayo de 2014 (rec. cas. núm. 16/2012 –NFJ054618–) señalando que para considerar que las actuaciones anteriores al inicio del procedimiento inspector deben computarse a efecto del plazo de terminación del mismo, tales actuaciones deben realizarse con el fin de burlar ese plazo máximo, es decir, con una intencionalidad fraudulenta, lo cual exige valorar las circunstancias concurrentes en cada caso y apreciar dicha intención torticera.