



Roj: **STS 4360/2020 - ECLI:ES:TS:2020:4360**

Id Cendoj: **28079130022020100657**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/12/2020**

Nº de Recurso: **2222/2018**

Nº de Resolución: **1803/2020**

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

Ponente: **NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CL 315/2018,**
ATS 6197/2018,
STS 4360/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.803/2020

Fecha de sentencia: 17/12/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **2222/2018**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/10/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD SEC.1

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

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: **2222/2018**

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1803/2020

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 17 de diciembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación que con el número **2222/2018** ante la misma pende de resolución, interpuesto por (i) doña Celestina, (ii) don Jorge, (iii) doña Josefina, (iv) doña Rita, (v) don Rogelio, (vi) don Carlos Alberto, (vii) don Alejo y (viii) don Cesar, representados por la procuradora doña Rosa María Sagardía Redondo y defendidos por el abogado don Leopoldo José Marcos Sánchez, contra la sentencia nº 66 de 30 de enero de 2018 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Valladolid del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (dictada en el recurso de apelación núm. 793/2016).

Siendo parte recurrida la Comunidad Autónoma de Castilla y León representada y defendida por la Letrada de sus Servicios Jurídicos; y la Administración General del Estado, representada y defendida el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia aquí recurrida tiene la siguiente parte dispositiva:

" **FALLAMOS:** Que, rechazando las causas de inadmisibilidad del recurso que han sido alegadas y **estimando en parte** el presente recurso contencioso-administrativo número 793/2016, interpuesto por la representación de D^a Custodia; D^a Celestina, D. Jorge, D^a Josefina, D^a. Rita, D. Rogelio, D^a. Felicidad D. Carlos Alberto, D. Alejo y D. Cesar, debemos:

1) Anular y anulamos la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de julio de 2016 que desestimó el recurso de alzada formulado contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León de 28 de febrero de 2013, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas (acumuladas) números (...), así como las liquidaciones provisionales giradas por el Servicio de Hacienda de la Delegación Territorial de Salamanca de la Junta de Castilla y León a las que se refieren esas Resoluciones **únicamente** en cuanto al importe de los intereses de demora que se contiene en esas liquidaciones.

2) No hacer una especial condena en costas".

SEGUNDO.- Notificada la anterior sentencia, por la representación procesal de doña Celestina y sus litisconsortes, se preparó recurso de casación, y la Sala territorial de Madrid lo tuvo por preparado y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

TERCERO.- Recibidas las actuaciones, el auto de 4 de junio de 2018 de la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo resolvió admitir el recurso de casación y determinar cuál era la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, lo que efectuó en los términos que se indican más adelante en el apartado de "*fundamentos de derecho*" de la actual sentencia.

CUARTO.- La representación procesal de doña Celestina y sus litisconsortes presentó escrito de interposición de su recurso de casación en el que, tras exponer las infracciones normativas y jurisprudenciales reprochadas a la sentencia recurrida, se terminaba así:

"SUPLICO A LA SALA:

(...) dictar sentencia por la que, casando y anulando la sentencia recurrida (...), se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados, de forma que se deje sin valor y sin efecto alguno el pronunciamiento del fallo de la sentencia recurrida, declarando la revocación, anulación y carencia de efectos jurídicos de los actos recurridos (...) ante EL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN, SALA DE LO CONTENCIOSO VALLADOLID SECCIÓN SEGUNDA, en el recurso resuelto por la sentencia cuya casación instamos".

QUINTO.- La representación procesal de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, en el trámite de oposición al recurso de casación que le fue conferido, ha pedido a la Sala:



"(...) dictar Sentencia que confirme, con la sentencia nº 66/2018, de 30 de enero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Valladolid del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, dictada en el Procedimiento Ordinario 793//2016, la liquidaciones de fechas 24 de febrero de 2012 giradas por el Servicio Territorial de Hacienda de La Delegación Territorial de La Junta de Castilla y León en Salamanca (...)".

SEXTO.- El Abogado del Estado también formalizó su oposición al recurso de casación con un escrito que finalizaba así:

" **SUPLICA A LA SALA:** que (...) por formulada oposición al recurso, (...) e interpretando el artículo 66.4 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 104 LGT/2003 en la forma propuesta en la alegación cuarta de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

SÉPTIMO.- Se señaló para votación y fallo del presente recurso la audiencia de 20 de octubre de 2020, pero la deliberación hubo de continuarse en audiencias posteriores hasta finalizar el 15 de diciembre del presente año, con el resultado que esta sentencia refleja.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Reseña inicial de los hechos y actos administrativos litigiosos y del proceso jurisdiccional seguido en la instancia y en la fase de apelación; e indicación de quien es la parte recurrente en la actual casación.*

A partir de la sentencia directamente recurrida en esta casación y de las alegaciones no contradictorias de los litigantes, debe consignarse lo siguiente:

1.- Las liquidaciones aquí litigiosas fueron exigidas a los aquí recurrentes, por el Impuesto sobre Sucesiones, a (i) doña Celestina , (ii) don Jorge , (iii) doña Josefina , (iv) doña Rita , (v) don Rogelio , (vi) don Carlos Alberto , (vii) don Alejo y (viii) don Cesar .

Estuvieron motivadas por los derechos que adquirieron mortis causa de doña Encarna , fallecida el 17 de febrero de 2006.

2.- El 28 de julio de 2006 las personas que acaban de mencionarse presentaron declaración en documento privado del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), ante la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, acompañada de otra declaración en la que constaba el valor declarado de los bienes de la causante así como de las autoliquidaciones pertinentes.

3.- Incoado por la Administración autonómica el oportuno expediente de comprobación de valores de la herencia en relación con los bienes urbanos y rústicos de la misma, con aplicación del medio de comprobación previsto en el artículo 57.1.e) LGT/2003 ("Dictamen de peritos de la Administración"), la Oficina Gestora formuló propuestas de liquidación sobre la base del valor comprobado, propuestas y valoración que se notificaron a los recurrentes para alegaciones entre el 13 de enero y el 20 de enero de 2010.

4.- El 25 de febrero de 2010 se practicaron unas primeras liquidaciones correspondientes a esa sucesión *mortis-causa* de doña Encarna , que tomaron por base el valor comprobado.

Les fueron notificadas el día 2 de marzo de 2010 a doña Josefina , don Alejo , don Cesar y doña Celestina ; el día 3 de marzo de 2010 a don Carlos Alberto ; y el 8 de marzo de 2010 a don Rogelio y doña Rita .

5.- Contra esas liquidaciones doña Celestina y los demás causahabientes dedujeron reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Castilla y León y este las decidió en varias resoluciones de 30 de septiembre de 2011.

En estas resoluciones se consideró que no podía entenderse cumplido el requisito de idoneidad del perito en la valoración de las fincas rústicas, anulando, en este punto, el acuerdo de comprobación y la liquidación practicada como consecuencia del mismo,

"todo ello sin perjuicio de que pueda procederse a una nueva comprobación de valores de las fincas rústicas en debida forma".

Estas Resoluciones no fueron objeto de recurso alguno y adquirieron firmeza.

6.- Las Resoluciones del TEAR se notificaron a la Oficina Gestora para ejecución el 20 de octubre de 2011 [así consta en el FD Segundo in fine de la resolución del TEAC impugnada y se admite por la parte recurrente].

7.- El 2 de febrero de 2012, la Oficina Gestora elaboró una propuesta de liquidación en los siguientes términos:



"En cumplimiento del fallo de 30 de septiembre de 2011 del TEAR de Castilla y León, se mantiene el valor comprobado de los bienes de naturaleza urbana por considerarlos ajustados a derecho. Se modifican los valores asignados a los bienes de naturaleza rústica aceptando los valores declarados por el contribuyente".

8.- Tras el trámite de audiencia con los interesados, en el que se presentaron las alegaciones pertinentes, los días 24 de febrero de 2012 (para todos los recurrentes menos uno) y 28 de marzo de 2012 (para don Cesar) se practicaron unas segundas liquidaciones.

Estas liquidaciones, que incluyeron intereses de demora, fueron notificadas a todos los herederos aquí recurrentes los días 2 , 3 y 6 de marzo y 3 de abril de 2012.

9.- Dichas segundas liquidaciones, dictadas en ejecución de las Resoluciones del TEAR de 30 de septiembre de 2011, fueron combatidas por los interesados con nuevas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR; alegando, entre otras cosas, la caducidad del procedimiento al haberse excedido el plazo legalmente establecido de duración del mismo.

Las nuevas reclamaciones fueron desestimadas el 28 de febrero de 2013.

10.- Esta nueva resolución del TEAR fue objeto de recurso de alzada ante el TEAC, en el que se volvió a insistir en la caducidad antes apuntada. Y el TEAC desestimó el recurso y confirmó las liquidaciones practicadas en Resolución de 7 de julio de 2016.

11.- La actuación anterior fue impugnada jurisdiccionalmente por doña Celestina y los demás causahabientes ya mencionados mediante recurso contencioso-administrativo; y la Sala territorial de Valladolid de lo contencioso-administrativo dictó sentencia, de 30 de enero de 2018, por la que estimó en parte el recurso contencioso-administrativo y anulo la resolución del TEAC de 7 de julio de 2016, así como la liquidaciones provisionales a que se refiere esa resolución:

"únicamente en cuanto al importe de los intereses de demora que se contienen en esa liquidaciones".

11.- El actual recurso de casación lo han interpuesto también doña Celestina y sus litisconsortes contra la sentencia de la Sala territorial de Valladolid a la que acaba de hacerse referencia.

SEGUNDO.- *La sentencia recurrida de la Sala territorial de Valladolid: su delimitación del litigio y sus razonamientos para justificar el fallo desestimatorio en lo relativo al rechazo de la caducidad del procedimiento administrativo.*

1.- Lo que expresa sobre tesis impugnatoria de la parte demandante.

"(...).- Sostiene la parte actora que han de anularse la Resolución del TEAC impugnada y las liquidaciones a las que se refiere por haber caducado el procedimiento de gestión tributaria.

Se alega, así, que al haberse dispuesto la retroacción de actuaciones en las Resoluciones del TEAR de 30 de septiembre de 2011, la Oficina Gestora tenía el plazo de seis meses previsto en el art. 104.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Y para computar ese plazo ha de tenerse en cuenta según los demandantes no solo el tiempo transcurrido desde que se notificaron a la Oficina Gestora las mencionadas Resoluciones del TEAR de 30 de septiembre de 2011, lo que aconteció el 20 de octubre de 2011, hasta la notificación a los recurrentes de las nuevas liquidaciones, lo que aconteció los días 2 y 6 de marzo y 3 de abril de 2012, como se indica en la Resolución del TEAC impugnada, sino también el tiempo transcurrido desde las primeras propuestas de liquidación hasta la notificación de las primeras liquidaciones, que fueron anuladas por las Resoluciones del TEAR de 30 de septiembre de 2011.

De esta forma los recurrentes concluyen que el procedimiento de gestión está caducado, aunque para ello hacen un curioso computo -folios 11 a 13 de la demanda- afirmando que ha transcurrido un plazo de 7 meses en unos casos (2) "menos 32 días" -por lo que no estaría caducado respecto de esos recurrentes- y en otros "menos 27 días" o incluso inferior".

2.- Argumentación desarrollada para rechazar la caducidad.

"Esta alegación de caducidad no puede prosperar, y no solo para los recurrentes en los que incluso con el cómputo que se hace en la demanda no habría transcurrido el plazo de seis meses que se contempla en el art. 104.1 LGT , sino para ninguno de ellos por las razones que se exponen a continuación.

Hemos de precisar, en primer lugar, que en las Resoluciones del TEAR de 30 de septiembre de 2011 *no se ordenó retrotraer las actuaciones.*



Y no son aplicables al presente caso las sentencias del Tribunal Supremo que se citan al respecto en la demanda para considerar que se ha producido una retroacción de actuaciones, pues se refieren a los procedimientos de inspección a los que se les aplica el art. 150 LGT.

Y ese precepto no es aplicable en los procedimientos de gestión, como ha señalado el Tribunal Supremo en la reciente sentencia de 31 de octubre de 2017 (casación 572/2017).

En esta sentencia se establece que el plazo que tiene la Administración para notificar la nueva liquidación en caso de anulación " *con retroacción de actuaciones* ", es el que le reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado, empezando a computarse " **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**".

Pero no es aplicable al presente caso lo dispuesto en esa STS de 31 de octubre de 2017 para el cómputo de los seis meses previstos en el art. 104.1 LGT, ya que se refiere a un supuesto de anulación del acto -en ese caso por el TEAR de Madrid- " **con retroacción de actuaciones** ", lo que aquí no ha sucedido, pues no se dispuso en las Resoluciones del TEAR de 30 de septiembre de 2011 la retroacción de actuaciones.

Por todo ello, ha de desestimarse este motivo de impugnación".

TERCERO.- *La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia según el auto de admisión del recurso de casación.*

La parte dispositiva del auto se expresa así:

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

Determinar cuál es la duración de los procedimientos de gestión tributaria en fase de retroacción tras la anulación de un primer acto por vicio formal, que no es obstáculo para una nueva y ulterior liquidación que subsane el vicio detectado, cuando la resolución anulatoria no ordena expresamente la retroacción.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 66.4 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 104 LGT".

CUARTO.- *El recurso de casación de doña Celestina y sus litisconsortes.*

1.- Denuncia como normas infringidas el artículo 66.2 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 57/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa y el artículo 104 de esa LGT 2003.

Para justificar esa denuncia se transcribe, primero, el contenido de esos preceptos:

Artículo 66.4 del Real Decreto 520/2005:

"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".

Artículo 104.1 de la LGT/2003:

"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".

Luego el recurso de casación, con base en lo establecido en ambos preceptos, sostiene que los actos administrativos consecutivos a la anulación por defectos de forma de los que ponen término a los procedimientos de gestión no son actos de ejecución en el sentido del artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, sino que forman parte del procedimiento de gestión en el que se dictó el acto anulado; y aduce que éste es un único procedimiento que está sometido también a un único plazo de duración de seis meses como máximo.

Y se invoca en apoyo de lo anterior la doctrina que sobre esta específica materia ha sentado esta Sala y Sección, exteriorizada, entre otras, en las Sentencias de 31 de octubre de 2017 (recurso núm. 572/2017), 5 de diciembre de 2017 (recurso núm. 1764/2016), 19 de enero de 2018 (recurso núm. 1094/2017), 22 de mayo de 2018 (recursos núm. 275/2017 y 7 315) y 23 de mayo de 2018 (recurso núm. 666/2017).



2.- Con ese punto de partida argumental, se afirma más adelante que en el actual caso litigioso el procedimiento de gestión tramitado en sus dos fases consumió un periodo superior a seis meses.

Esto es, se rebasó el tope de esos seis meses en el periodo total resultante de incluir: (i) una primera fase que terminó en la primera liquidación; y (ii) una segunda fase que se inició tras la anulación de la primera liquidación y finalizó con la segunda liquidación.

El cómputo temporal que se hace para cada recurrente, con sus hitos y resultados es el que sigue:

(i) Doña Celestina :

- * Notificación de la propuesta de primera liquidación: 13 de enero de 2010
- * Notificación de la primera liquidación: 2 de marzo de 2010
- * Duración de la primera fase: DOS MESES MENOS 10 DÍAS
- * Notificación a la oficina gestora de la resolución anulatoria de la primera liquidación 20 de octubre de 2011
- * Notificación de la segunda liquidación: 2 de marzo de 2012.
- * Duración de la segunda fase: CINCO MESES MENOS 17 DÍAS
- * Duración total. SIETE MESES MENOS 27 Días

(ii) ?Don Jorge :

- Notificación de la propuesta de primera liquidación: 14 de enero de 2010
- * Notificación de la primera liquidación: 2 de marzo de 2010
- * Duración de la primera fase: DOS MESES MENOS 11 DÍAS
- * Notificación a la oficina gestora de la resolución anulatoria de la primera liquidación: 20 de octubre de 2011
- * Notificación de la segunda liquidación.: 2 de marzo de 2012
- * Duración de la segunda fase. CINCO MESES MENOS 17 DÍAS
- * Duración total: SIETE MESES MENOS 28 DÍAS

(iii) Doña Josefina :

- * Notificación de la propuesta de primera liquidación: 13 de enero de 2010
- * Notificación de la primera liquidación: 2 de marzo de 2010
- * Duración de la primera fase: DOS MESES MENOS 10 DÍAS
- * Notificación a la oficina gestora de la resolución anulatoria de la primera liquidación: 20 de octubre de 2011
- * Notificación de la segunda liquidación.: 2 de marzo de 2012
- * Duración de la segunda fase: CINCO MESES MENOS 17 DÍAS
- * Duración total: SIETE MESES MENOS 27 DÍAS

(iv) Doña Rita :

- * Notificación de la propuesta de primera liquidación: 15 de enero de 2010
- * Notificación de la primera liquidación: 3 de marzo de 2010
- * Duración de la primera fase: DOS MESES MENOS 11 DÍAS
- * Notificación a la oficina gestora de la resolución anulatoria de la primera liquidación: 20 de octubre de 2011
- * Notificación de la segunda liquidación.: 2 de marzo de 2012
- * Duración de la segunda fase: CINCO MESES MENOS 17 DÍAS
- * Duración total: SIETE MESES MENOS 28 DÍAS

(v)? Don Rogelio :

- * Notificación de la propuesta de primera liquidación: 20 de enero de 2010
- * Notificación de la primera liquidación: 8 de marzo de 2010
- * Duración de la primera fase: DOS MESES MENOS 11 DÍAS



- * Notificación a la oficina gestora de la resolución anulatoria de la primera liquidación: 20 de octubre de 2011
- * Notificación de la segunda liquidación: 2 de marzo de 2012
- * Duración de la segunda fase. CINCO MESES MENOS 17 DÍAS
- * Duración total: SIETE MESES MENOS 28 DÍAS

(vi) Don Carlos Alberto :

- * Notificación de la propuesta de primera liquidación: 14 de enero de 2010
- * Notificación de la primera liquidación: 3 de marzo de 2010
- * Duración de la primera fase: DOS MESES MENOS 10 DÍAS
- * Notificación a la oficina gestora de la resolución anulatoria de la primera liquidación: 20 de octubre de 2011
- * Notificación de la segunda liquidación: 6 de marzo de 2012
- * Duración de la segunda fase: CINCO MESES MENOS 13 DÍAS
- * Duración total: SIETE MESES MENOS 23 DÍAS

?(vii) Don Alejo :

- * Notificación de la propuesta de primera liquidación: 13 de enero de 2010
- * Notificación de la primera liquidación: 2 de marzo de 2010
- * Duración de la primera fase: DOS MESES MENOS 10 DÍAS
- * Notificación a la oficina gestora de la resolución anulatoria de la primera liquidación: 20 de octubre de 2011
- * Notificación de la segunda liquidación.: 2 de marzo de 2012
- * Duración de la segunda fase: CINCO MESES MENOS 17 DÍAS
- * Duración total: SIETE MESES MENOS 27 DÍAS

(viii) Don Cesar :

- * Notificación de la propuesta de primera liquidación: 14 de enero de 2010
- * Notificación de la primera liquidación: 2 de marzo de 2010
- * Duración de la primera fase: DOS MESES MENOS 10 DÍAS
- * Notificación a la oficina gestora de la resolución anulatoria de la primera liquidación: 20 de octubre de 2011
- * Notificación de la segunda liquidación.: 3 de abril de 2012
- * Duración de la segunda fase: SEIS MESES MENOS 16 DÍAS
- * Duración total: OCHO MESES MENOS 27 DÍAS.

QUINTO.- *La oposición al recurso de casación formalizada por la Comunidad Autónoma de Castilla y León.*

I.- La premisa de los argumentos desarrollados para esta oposición es recordar la doctrina contenida en la sentencia de 22 de mayo de 2018 dictada por esta Sala y Sección en el recurso de casación 315/2017 .

De ella se transcribe su FJ cuarto, cuyo contenido era éste:

" Criterios interpretativos sobre los artículos 104.1 de la Ley General Tributaria y 66.4 del RGRVA.

(...) procede fijar la siguiente doctrina, en interpretación de los preceptos legales y reglamentarios concernidos en este litigio (que no es sino la reiteración de la que ya quedó fijada en la antecitada sentencia de 31 de octubre de 2017, pronunciada en el recurso de casación nº 572/2017:

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 que trae causa, ordenando retrotraer las actuaciones para una nueva comprobación y liquidación, las 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 determinante de la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento (en el caso litigioso el tiempo que resulte de descontar al plazo de seis meses el consumido hasta la fecha de la valoración inmotivada). El plazo empieza a contarse desde el día siguiente a aquél en que se comunica la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro y debido efecto".

Como también se transcriben estas declaraciones del apartado B) de su FJ tercero:

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

7. Atendida la causa de la resolución anulatoria que ordena retrotraer las actuaciones, cualesquiera que fueren las actuaciones que deban desarrollarse 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 restante -en el procedimiento originario- para dictar la correspondiente resolución **desde el momento en el que tuvo lugar el defecto determinante de la indefensión.**

Ello significa, en este caso, que la Administración dispondría del plazo pendiente desde la emisión del dictamen no razonado hasta el agotamiento de los seis meses.

8. No es secundario añadir a lo anterior que, en rigor, el defecto formal advertido, en este asunto la falta de motivación, reside propiamente en la resolución final del procedimiento de gestión, es decir, en la liquidación, por más que tenga su origen y fundamento en una deficiencia de que ya estaba aquejado el dictamen de valoración, pues la anulación como efecto de las infracciones legales sólo es predicable, en general, de los actos finales susceptibles de impugnación, no de los de trámite -salvo excepciones que no hacen al caso-.

Sin embargo, ni parece lógica y razonable la merma prácticamente completa del plazo si el vicio formal se localiza en la resolución, ni tampoco lo sería, salvo situaciones indeseables de abuso o contumacia, que el órgano decisor pudiera por sí sólo integrar una motivación suficiente sin contar con el auxilio técnico de los funcionarios que deben sustentar tal motivación o asesorar sobre ella.

Por lo demás, el *dies a quo* de ese plazo es aquél en que 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*, aquél en que se notifique la resolución que pone fin al procedimiento -sustitutivo- de gestión tributaria de que se trate".

II.- Con el punto de partida anterior se viene abordar la cuestión relativa a determinar cuál es el plazo agotado en el procedimiento de gestión y cuál es el plazo restante de que dispone la administración tributaria para ejecutar las actuaciones de subsanación formal que han de realizarse para dictar una nueva liquidación.

Se sostiene a este respecto que, en lo particularmente referido al concreto o momento en el que ha de ser situado el defecto formal cometido en la retroacción del procedimiento donde fue dictada la liquidación anulada, la parte recurrente en la actual casación incurre en error.

Y yerra -se dice- porque, separándose de la doctrina del Tribunal Supremo, toma en consideración la fecha de la primera liquidaciones anuladas y no el momento o en el que tuvo lugar el defecto o formal que da lugar a la retroacción (que es implícita en el actual caso litigioso).

III.- Más adelante se indican cuáles son los datos procedimentales que han detenerse en cuenta para determinar cuál es el momento de ese defecto formal, en el que ha de situarse la finalización de la primera fase del procedimiento en la que fue dictada la primera liquidación que resultó anulada.

Se destacan inicialmente estos que siguen.

Que el momento inicial de esa primera fase del procedimiento ("*dies a quo*" para conocer el tiempo consumido) son las fechas en que fueron notificadas a los recurrentes la propuesta de valoración junto con la inicial propuesta de regularización (los días 13 y 20 de enero de 2010).

Y que las fechas inicial y final del tiempo restante, que habrá de ser computado para completar el plazo máximo de seis meses que determina la caducidad, son, respectivamente, la comunicación al órgano gestor de la resolución del TEAC (20 de octubre de 2011) y las notificaciones de las nuevas o segundas liquidaciones (que se efectuaron a los aquí recurrentes los días 2 y 6 de marzo y 3 de abril de 2012).



Luego se alude a la fecha cuya ponderación se preconiza para situar el momento de la retroacción procedimental y, en consecuencia, para determinar cuál fue el lapso temporal que quedó agotado en la primera fase del procedimiento; indicándose que, con base en el criterio de esa STS de 22 de mayo de 2018, es la del dictamen valorativo que se acompaña y notificó con las propuestas de liquidación.

Y sobre esta concreta fecha se dice que el dictamen valorativo notificado con la propuesta de liquidación fue de 23 de diciembre de 2009; y, tras las alegaciones efectuadas, el 23 de febrero de 2010 se efectuó una nueva valoración (solo respecto del bien núm. 3).

IV.- Finalmente se hace el cómputo temporal para cada uno de los recurrentes, y se concluye que en ninguno de ellos fue rebasado el plazo máximo de los seis meses que establece el artículo 104 de la LGT/2003, con la sola excepción de ?Don Cesar .

El cómputo temporal así realizado para cada uno de los recurrentes es el que continúa.

(i) Para Doña Celestina , Doña Josefina y ?Don Alejo ;

"Dies a quo" del procedimiento originario: 13 de enero de 2010

Dictamen de valoración: 23 de febrero de 2010

Tiempo transcurrido en esta primera fase 1 MES Y 10 Días

Notificación del TEAR al órgano gestor: 20 de octubre de 2011

Notificación de la nueva liquidación 2 de marzo de 2012

Tiempo transcurrido en esta segunda fase 4 MESES Y 10 DÍAS

(ii) Para ?Don Jorge :

"Dies a quo" del procedimiento originario: 14 de enero de 2010

Dictamen de valoración: 23 de febrero de 2010

Tiempo transcurrido en esta primera fase 1 MES y 9 días

Notificación del TEAR al órgano gestor: 20 de octubre de 2011

Notificación de la nueva liquidación 2 de marzo de 2012

Tiempo transcurrido en esta segunda fase 4 MESES Y 10 DÍAS

(iii) Para Doña Rita :

"Dies a quo" del procedimiento originario: 15 de enero de 2010

Dictamen de valoración: 23 de febrero de 2010

Tiempo transcurrido en esta primera fase 1 MES Y 8 DÍAS

Notificación del TEAR al órgano gestor: 20 de octubre de 2011

Notificación de la nueva liquidación 2 de marzo de 2012

Tiempo transcurrido en esta segunda fase 4 MESES Y 10 DÍAS

(iv) Para Don Rogelio :

"Dies a quo" del procedimiento originario: 20 de enero de 2010

Dictamen de valoración: 23 de febrero de 2010

Tiempo transcurrido en esta primera fase 1 MES y 3 días

Notificación del TEAR al órgano gestor: 20 de octubre de 2011

Notificación de la nueva liquidación 2 de marzo de 2012

Tiempo transcurrido en esta segunda fase 4 MESES Y 10 DÍAS

(v) Para ?Don Carlos Alberto :

"Dies a quo" del procedimiento originario: 14 de enero de 2010

Dictamen de valoración: 23 de febrero de 2010

Tiempo transcurrido en esta primera fase 1 MES y 9 días

Notificación del TEAR al órgano gestor: 20 de octubre de 2011

Notificación de la nueva liquidación 6 de marzo de 2012

Tiempo transcurrido en esta segunda fase 4 MESES Y 14 DÍAS

(vi) Para Don Cesar :

"Dies a quo" del procedimiento originario: 14 de enero de 2010

Dictamen de valoración: 23 de febrero de 2010

Tiempo transcurrido en esta primera fase 1 MES Y 9 DÍAS

Notificación del TEAR al órgano gestor: 20 de octubre de 2011

Notificación de la nueva liquidación 3 de abril de 2012

Tiempo transcurrido en esta segunda fase 5 MESES Y 14 DÍAS.

SEXTO.- *La oposición del Abogado del Estado.*

1.- Comienza invocando la sentencia de esta Sala y Sección de diecinueve de enero de 2018, de la que transcribe lo siguiente:

"5. En la repetida sentencia de 31 de octubre de 2017, hemos concluido que de su contenido se obtiene que, en el caso de resoluciones que anulen por defectos de forma con retroacción de actuaciones, son actos de ejecución la decisión de retrotraer las actuaciones y de anular los actos posteriores que traigan causa del anulado por razones de forma. Conforme a lo dispuesto en el artículo 66.2 RRVA, estas providencias de ejecución han de dictarse en el plazo de un mes desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para adoptarlas, sin que formen parte del procedimiento en el que fue dictado el acto anulado en la resolución que se trata de ejecutar.

Sin embargo, no son de estricta ejecución en el sentido del artículo 66 RGRVA los actos procedimentales producidos tras la retroacción ni la resolución que dicte la Administración tributaria después de recorrer de nuevo el curso procedimental para restañar la indefensión provocada por el incumplimiento formal que determinó la anulación del primer acto y la vuelta atrás en el procedimiento.

6. De ese mismo pronunciamiento jurisdiccional se obtiene (FJ Segundo.8) que, cuando se anula en la vía económico-administrativa por razones de fondo, sustantivas o materiales una resolución tributaria (en el caso, la que pone fin a un procedimiento de gestión, en concreto, de comprobación limitada), la adopción de una nueva decisión ajustada a los términos indicados en la resolución anulatoria constituye un acto de ejecución, que debe adoptarse con arreglo a las formas y plazo previstos en el artículo 66 RRVA, apartados 2 y 3 [actualmente, artículo 239.3 LGT, en la redacción del artículo único. 48 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (BOE de 22 de septiembre)].

Es decir, son de ejecución los actos dictados en sustitución del anulado sin necesidad de tramitar diligencia nueva alguna, situaciones en las que la Administración debe limitarse a pronunciar una nueva decisión correcta, conforme a los criterios señalados en la resolución económico-administrativa anulatoria. No hay, pues, en tales situaciones retroacción de actuaciones en sentido técnico, ni, por ello, resulta menester tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento de gestión tributaria, en este caso de comprobación limitada; sólo es necesario dictar una nueva liquidación que sustituya a la anulada: En otras palabras, no opera el artículo 104 (con carácter general para los procedimientos de gestión tributaria) ni el artículo 139 (en particular, para el procedimiento de comprobación limitada), ambos de la LGT".

2.- Afirma que la anterior doctrina jurisprudencial permite deducir que, a los efectos de determinar el plazo máximo duración del procedimiento, con los efectos conocidos, es determinante distinguir entre anulación de un acto por defecto de forma y anulación de un acto por razones de fondo sustantivas.

Se añade que la primera clase de anulación, causante de indefensión, lleva consigo la retroacción de actuaciones al momento en el que se cometió la infracción, en cuyo caso la nuevas actuaciones de la nueva liquidación se producen en el seno del procedimiento retrotraído; y el tiempo para dictar la nueva liquidación es el que quedara para completar el plazo de seis meses del artículo 104 de la LGT/2003 desde que se realizó la actuación procedimental causante de indefensión del interesado y que determinó la anulación del acto lucrativo que puso fin al procedimiento.

Y se subraya que la segunda clase de anulación, por razones sustantivas, constituye un acto de ejecución que debe adoptarse con arreglo a las formas y plazo previstos en el artículo 66, apartados 2 y 3, (actualmente artículo 239.3 LGT/2003, en la redacción de la Ley 34/2015). Lo que supone que son de ejecución los actos



dictados en sustitución del anulado sin necesidad de tramitar diligencia nueva alguna, debiéndose limitar la Administración a pronunciar una nueva decisión correcta conforme a los criterios señalados en la resolución anulatoria; y que sólo es necesario evitar una nueva liquidación que sustituyan anulada, no pegando por tanto el artículo 104 LGT/2003.

3.- Se afirma también que todos los procedimientos de gestión analizados por las sentencias invocadas eran procedimientos de comprobación de valores en el ISD, y la anulación del acto de comprobación impugnado se declaró siempre por un defecto de forma ocasión ante el indefensión del interesado, como la falta de motivación de la comprobación de valores. Y que por esa razón nos encontramos ante un supuesto de anulación de un acto por defecto de forma, con retroacción de actuaciones para restañar la indefensión provocada por el incumplimiento formal que determinó la anulación.

4.- Se dice a continuación que en el actual caso litigioso el defecto que dio lugar a la anulación del acto de comprobación de valores consistió en la falta de indicación de la titulación que poseía el Jefe de la Sección de Impuestos Directos que valoró los bienes, lo que impidió al contribuyente y al propio TEAR juzgar sobre la titulación académica del funcionario actuante.

Se señala que lo cierto es que el TEAR, aun reconociendo que podía practicarse una nueva comprobación de valores en debida forma, en ningún momento acordó una retroacción de actuaciones sentido técnico; y que ésta es una exigencia establecida en el artículo 66.4 del Reglamento de Revisión, que hay que conectar con la doctrina de esta Sala sobre los actos de ejecución en el caso de resoluciones que anulen por defecto de forma con retroacción de actuaciones; y que ese artículo 66.4 del Reglamento de Revisión debe interpretarse en conexión con el artículo 104 LGT/2003.

5.- Más adelante se afirma que al no haberse acordado por el TEAR la retroacción de actuaciones (como exige el artículo 66.3, no es posible aplicar la doctrina de este Tribunal Supremo que ha sido invocada en el recurso de casación, por estar prevista exclusivamente para esos casos en los que se ordena la retroacción; y que debe entenderse que el acto de ejecución dispuesto por la resolución aquí recurrida fue dictado dentro del plazo de seis meses del artículo 104 LGT, contado este desde que las resoluciones se notificaron al órgano gestor (20 de octubre de 2011 hasta que se notificaron a los recurrentes las segunda liquidaciones (2 y 6 de marzo y 3 de abril de 2012).

6.- Se completa lo anterior indicando que, aunque esta Sala entendiera que no es preciso que la resolución ordene formalmente la retroacción (por bastar que está pueda entenderse implícita en la resolución anulatoria), y consideraba procedente tramitar el procedimiento retrotraído en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de indefensión, tampoco para los recurrentes habría transcurrido el plazo máximo de seis meses, con la única excepción de ?Don Cesar .

Se dice a este respecto que el cómputo ha de realizarse de conformidad con lo establecido en el artículo 48.1 de la Ley 30/1992, aplicable "ratione temporis", entendiéndose que los días son hábiles y que han de excluirse del cómputo los domingos y lo declarado festivos.

Y que así realizado el cómputo en los cálculos realizados por los recurrentes, los plazos transcurridos no serían los que ellos indican sino éstos otros:

(i) doña Celestina : CINCO MESES Y 27 DÍAS,

(ii) ?don Jorge : CINCO MESES Y 26 DÍAS,

(iii) doña Josefina : CINCO MESES Y 27 DÍAS,

(iv) doña Rita : CINCO MESES Y 26 DÍAS,

(v) don Rogelio : CINCO MESES Y 27 DÍAS,

(vi) don Carlos Alberto : CINCO MESES Y 31 DÍAS (lo que no superaría el plazo máximo de seis meses),

(vii) don Alejo : CINCO MESES Y 27 DÍAS, y

(viii) ?don Cesar : SIETE MESES Y 12 DÍAS.

SÉPTIMO .- Criterio interpretativo sobre la cuestión de interés casacional objetivo delimitada por el auto de admisión.

1.- Lo decisivo para determinar si una resolución anulatoria, por razones formales, de una liquidación tributaria, dispone o no una retroacción de actuaciones para subsanar el vicio formal que haya sido advertido en el procedimiento donde fue dictada la liquidación anulada, viene determinado por el contenido del pronunciamiento de esa resolución anulatoria.



Debiéndose subrayar que el análisis de dicho contenido habrá de efectuarse de manera singularizada, según las específicas circunstancias del concreto caso que haya sido decidido por la resolución anulatoria de que se trate.

Esto es, ha de constatarse si tal resolución impone a la Administración tributaria que dicte directamente una nueva liquidación, según los parámetros establecidos por la propia resolución; o si se ordena, de manera expresa o implícita, una retroacción.

Y será de apreciar que esa retroacción ha sido dispuesta de manera implícita, en aquellos casos en los que, aunque la resolución anulatoria no lo afirme literalmente, sí haya dispuesto que, con carácter previo al acto final de la nueva liquidación que haya de sustituir a la anterior liquidación anulada, la Administración tributaria habrá de desarrollar necesariamente una actuación distinta de lo que es la concreta la determinación de la deuda tributaria que constituye el objeto esencial de la liquidación.

2.- Una vez constatada esa retroacción en la resolución anulatoria, tanto si se manifiesta como pronunciamiento expreso como si es advertida como un pronunciamiento implícito, el plazo de que dispone el órgano competente para adoptar la decisión que proceda es, exclusivamente, el restante que quedaba en el procedimiento originario para adoptar y notificar la resolución final procedente; y, en consecuencia, la parte que se considerará agotada, del plazo máximo duración del procedimiento, será el lapso temporal comprendido entre estas dos fechas: la de inicio del procedimiento en su primera fase y aquella otra en la que haya tenido lugar el defecto formal determinante de la anulación.

OCTAVO.- *Decisión del recurso de casación y del litigio seguido en el proceso de instancia.*

1.- Rechazo de la tesis seguida por la sentencia recurrida.

El criterio interpretativo que ha sido fijado en el anterior fundamento de derecho pone de manifiesto que no puede ser compartida la falta de retroacción que la sentencia recurrida ha apreciado en la resolución del TEAR que fue objeto de impugnación jurisdiccional en el proceso de instancia.

Y así ha de ser considerado si se tiene en cuenta que esa resolución del TEAR lo que dispuso, junto a la anulación de las liquidaciones, es que, previamente a las nuevas liquidaciones que la sustituyeran, se efectuara una nueva comprobación de los valores de las fincas rústicas en debida forma.

2.- Enjuiciamiento de la controversia suscitada en el proceso de instancia.

Lo que acaba de exponerse conduce a que esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo enjuicie la cuestión referida a la caducidad a la que quedó circunscrito el interés casacional objetivo determinante de la admisión del recurso.

Efectuando ya ese enjuiciamiento, lo primero a declarar es que asiste razón a la Comunidad Autónoma de Castilla y León en el criterio que sostiene, en relación con el plazo máximo de seis meses aplicable al procedimiento tributario aquí litigioso, sobre cómo ha de computarse la parte de dicho plazo que ha de considerarse ya agotada con la primera fase de ese procedimiento que fue seguida hasta que fue notificada la primera liquidación que resultó anulada.

A partir de ese criterio y con los datos que obran en las actuaciones, ha de compartirse también la conclusión de la Comunidad Autónoma de que la Administración tributaria únicamente rebasó el plazo máximo de seis meses en el caso del recurrente don Cesar , pero no así con los restantes recurrentes.

NOVENO.- *Conclusión final y costas procesales.*

Todo lo antes razonado determina la declaración de haber lugar al recurso de casación y la anulación de la sentencia recurrida; con el resultado final de que, en lo que hace a los recursos contencioso-administrativos seguidos en la instancia, haya de ser estimado el de Don Cesar ; y desestimados los de las restantes personas que fueron sus litisconsortes en ese proceso de instancia.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad; y, sobre las de la instancia, son de apreciar la clase de dudas a que hace referencia el artículo 139.1 del anterior texto legal.

FALLO

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

Primero.- Fijar el criterio interpretativo expresado en el fundamento jurídico séptimo de esta sentencia.



Segundo. - Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por (i) doña Celestina , (ii) ?don Jorge , (iii) doña Josefina , (iv) doña Rita , (v)? don Rogelio , (vi) don Carlos Alberto , ?(vii) don Alejo y ?(viii) don Cesar , contra la sentencia nº 66 de 30 de enero de 2018 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Valladolid del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (dictada en el recurso de apelación núm. 793/2016); y anular esta sentencia a los efectos de lo que se declara a continuación.

Segundo.- Desestimar los recursos contencioso-administrativos interpuestos en la instancia por (i) doña Celestina , (ii) ?don Jorge , (iii) doña Josefina , (iv) doña Rita , (v)? don Rogelio , (vi) don Carlos Alberto y ? (vii) don Alejo .

Tercero.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia por don Cesar ; y anular la liquidación tributaria que fue objeto de impugnación en dicho recurso jurisdiccional.

Cuarto.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación; y tampoco sobre las correspondientes al proceso de instancia.

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 fue la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Don Nicolás Maurandi Guillén, Magistrado Ponente en estos autos, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera del Tribunal Supremo, lo que como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.-