



Criterio 1 de 2 de la resolución: **04203/2014/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Novena**

Fecha de la resolución: **12/03/2015**

Asunto:

Retroacción de actuaciones acordada por resolución económico-administrativa en procedimientos de gestión. Plazo para terminar el procedimiento de gestión.

Criterio:

La retroacción de actuaciones supone situar éstas en el "momento en que se produjo el defecto formal", tal como dispone el artículo 239.3 de la LGT, lo que implica volver al mismo procedimiento inicial para desarrollarlo y concluirlo en debida forma. Consecuentemente, si el efecto propio de la retroacción es situar el procedimiento de que se trate en el mismo momento en que se cometió el vicio que la motiva, las actuaciones a realizar deben finalizar en el plazo que restase de aquel procedimiento. Deberán tenerse en cuenta, además, las disposiciones del artículo 66 del RGRVA.

Por lo tanto, en los casos de resoluciones económico-administrativas que estiman en parte, sin entrar a conocer del fondo del asunto y sin ordenar la práctica de otra liquidación en sustitución de la que se anula, acordando la retroacción de actuaciones, el órgano de aplicación de los tributos debe, en primer lugar, dictar y notificar los actos de ejecución de la resolución del recurso o reclamación económico-administrativa -actos que se circunscriben a anular la liquidación impugnada, a ordenar la retroacción, a devolver las garantías o importes ingresados y a anular, si existen, los actos posteriores que traigan su causa del anulado- en el plazo máximo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. Y una vez que se ha procedido así, el procedimiento reabierto por la orden de retroacción dada por la resolución, debe 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, que es el resultante 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 momento en que se cometió el vicio.

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT
239.3

RD 520/2005 Reglamento Revisión en Vía Administrativa
66

RD 1065/2007 Reglamento Proc. Gestión e Inspección y N.Comunes de Aplicación
61.3

Conceptos:

Anulabilidad
Caducidad
Defecto de forma
Ejecución
Liquidaciones tributarias
Plazos
Procedimientos de gestión
Reclamaciones económico-administrativas
Retroacción de actuaciones

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en fecha 12 de marzo de 2015, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha visto la reclamación económico-administrativa promovida por **Don MA AL**, con D.N.I. ..., y **Doña ML AL**, con D.N.I. ..., domiciliados el primero en ..., Avenida ..., y la segunda en también en ..., calle ..., contra liquidaciones por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de fecha 7 de abril de 2014 por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por importe de 1.007.656,62 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Don L AL falleció accidentalmente en K... (...) el día 14 de mayo de 2008, siendo vecino de ..., en estado de soltero, sin dejar descendencia ni ascendientes. Dicho causante no había otorgado disposición testamentaria alguna, por lo que mediante Auto dictado por el Juzgado de Primera Instancia número diecinueve de ..., con fecha 24 de octubre de 2008, fueron declarados herederos universales sus hermanos Don **MA AL** y Doña **ML AL** por partes iguales, presentándose autoliquidación a efectos del Impuesto sobre Sucesiones el 10 del 11 de 2008 junto escritura de manifestación, aceptación y adjudicación de herencia otorgada con fecha de 5 de Noviembre de 2008, por un valor declarado de bienes de 2.759.891,79 euros, una base imponible individual de 1.362.197,33 euros, y una cuota a ingresar por importe de 616.910,04 euros.

SEGUNDO.- El 9 de Abril de 2010 fue emitida propuesta de valoración y de liquidación emitida por la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Comunidad de Madrid, resultando un valor comprobado de los bienes de la herencia de 6.188.079,84 euros y una base imponible individual de 3.094.039,92 euros y una cuota a ingresar deducida la autoliquidación ya ingresada de 935.174,21 euros.

Previa apertura de plazo para examinar el expediente y exponer alegaciones por parte de los interesados, es dictada liquidación provisional por la que se confirma en su integridad la propuesta anterior, resultando una deuda tributaria, incluidos intereses de demora, por importe de 1.007.656,62. La liquidación fue notificada el 14 de Septiembre de 2010.

TERCERO.- Contra dicha liquidación fue interpuesta reclamación económico administrativa el 4 de Octubre alegándose la falta de motivación de las valoraciones realizadas tanto respecto a la vivienda y garajes sitos en la Calle, como al valor de los títulos relativos a las sociedad "M

H3, S.A.", en la que se ha sustituido el valor contable del inmueble sito en la Calle, por un valor comprobado, a lo que habría que añadir errores en la determinación de superficie, ubicación, antigüedad etc... Añade que los gastos de última enfermedad, entierro y funeral satisfechos por los herederos no debieron ser eliminados en la liquidación provisional.

CUARTO.- Con fecha de 23 de febrero de 2012 este Tribunal Central acordó estimar parcialmente la reclamación anulándose la liquidación ordenándose la retroacción de actuaciones al momento anterior al acto de comprobación de valores. La resolución anterior fue notificada a la Administración tributaria el 27 de Junio de 2012.

QUINTO.- Con fecha de 8 de Noviembre de 2012 se emite informe de valoración relativo a la vivienda sita en la calle de El resto de los bienes inmuebles integrantes de la herencia se consideran conformes los valores declarados.

Asimismo respecto a los inmuebles pertenecientes a la sociedad MH3, S.A. se emiten informes individuales con fecha todos ellos de 2 de julio de 2013. Asimismo respecto al valor resultante de la sociedad se emite un informe global de valoración el 8 de julio de 2013 en el que se concluye que frente al valor neto contable de dichos inmuebles en la sociedad MH3, S.A. que era de 640.505,22, el nuevo valor comprobado resultante era de 4.028.190,34 si bien dado que el valor comprobado en la primera valoración resultó de 3.823.060,00, con el fin de no incurrir en *reformatio in peius*, se mantienen los valores comprobados del informe de fecha 20 de julio de 2009.

Las propuestas de liquidación son de fecha 28 octubre 2013 y finalmente las liquidaciones son de 7 de abril de 2014 por importe de 1024.814,97, siendo notificadas el 11 de abril de 2014 (D. MA) y el 23 abril de 2014 (Dña. ML).

SEXTO.- Contra dichas liquidaciones ha sido presentada por ambos coherederos de forma conjunta la presente reclamación 4203/14 con fecha de 9 de mayo de 2014 alegando nulidad de las liquidaciones por defectos formales en el documento, añadiendo que las comprobaciones de valores, que sirven de origen a la liquidación objeto de la presente reclamación, son defectuosas al no estar suficientemente motivadas, produciendo indefensión, constando importantes errores en los elementos de las valoraciones realizadas por la administración.

Discrepan asimismo de la valoración de los títulos no cotizados al ser incorrecto el cálculo del patrimonio neto de la sociedad. Alega por último que carece de motivación la eliminación de los gastos de última enfermedad, entierro y funeral satisfechos por los herederos, defecto de motivación que ya fue puesto de manifiesto en la primera reclamación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión de la presente reclamación, siendo la cuestión que se suscita la validez de la liquidación practicada en cumplimiento de la resolución dictada por este Tribunal Central con fecha de 23 de febrero de 2012.

SEGUNDO.- Con carácter previo a las cuestiones planteadas por los reclamantes, este Tribunal debe entrar de oficio a analizar la corrección procedimental de las liquidaciones practicadas en cumplimiento de la resolución dictada por este Tribunal en la que se acordaba retroacción de actuaciones por falta de motivación de la comprobación de valores.

A tales efectos debe tenerse en cuenta la resolución dictada por el Pleno de este Tribunal Central de fecha 27 de Octubre de 2014 cuyo Fundamento Tercero se transcribe a continuación:

"Como ya ha quedado expuesto, el TEAR en su resolución de 29 de mayo de 2009, a la vista de la falta de motivación de la primera comprobación de valor practicada, ordenó, en cumplimiento de lo establecido en el art 239 de la LGT, la retroacción de actuaciones, debiéndose analizar la naturaleza y requisitos -en especial temporales- de la actuación que debe desarrollar la Administración en cumplimiento de lo resuelto por el órgano de revisión.

Para comenzar es necesario puntualizar, que, a diferencia del procedimiento inspector -para el cual la Ley General Tributaria dedica específicamente a esta cuestión la regla especial del aparato 5 del artículo 150, fijando el plazo máximo en que debe concluir el procedimiento de inspección en caso de que una resolución o sentencia ordenen la retroacción-, no existe una norma que vaya referida a ese mismo supuesto en el caso de los procedimientos de gestión tributaria.

Este Tribunal Central estima que no es susceptible de aplicación analógica el artículo 150.5 de la LGT a los procedimientos de gestión tributaria, por varias razones que a continuación se exponen: en primer lugar, porque aún cuando este precepto no tiene por qué ser objeto de interpretación restrictiva, se encuentra ubicado sistemáticamente no entre las normas comunes a los diferentes

procedimientos de aplicación de los tributos sino, bien al contrario, dentro de un precepto referido exclusivamente a las actuaciones inspectoras y no de otra índole en segundo término, porque en sede de procedimiento inspector no existe caducidad y por lo tanto son diferentes en los procedimientos de gestión los efectos jurídicos que nuestro ordenamiento anuda al incumplimiento del plazo máximo de duración; y en tercer lugar, porque carecería de lógica otorgar en caso de retroacción en procedimientos de gestión un plazo adicional de otros seis meses, plazo éste que coincidiría con el plazo máximo que inicialmente tenía la Administración para llevar a cabo el procedimiento, por contraposición a lo prevenido para la retroacción en caso de procedimiento inspector, donde el legislador prevé un posible plazo máximo adicional para la retroacción (de seis meses) para un procedimiento que tiene una duración inicial prevista de al menos el doble (doce, o incluso veinticuatro meses en los que antes de la retroacción se hubiera acordado en el procedimiento la ampliación).

Existe, pues, una laguna legal que este Tribunal Central se ve obligado a integrar, acudiendo a los artículos 239.3 de la Ley General Tributaria, 66 del Reglamento de revisión en vía administrativa aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, (en adelante, RGRVA) y al artículo 61.3, segundo párrafo del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGGI).

A tales efectos, y como ha señalado el Tribunal Supremo en sentencia de 9 de diciembre de 2013 (Rec. nº 4494/2012), tratándose de resoluciones administrativas o judiciales estimatorias relativas a una liquidación, cabiendo la posibilidad de que se dicte una segunda liquidación, pueden distinguirse los siguientes supuestos:

1.- Resoluciones administrativas o judiciales estimatorias en parte por razones sustantivas que anulan una liquidación y que ordenan la práctica de otra en sustitución de aquélla. En estos casos, se confirma la regularización practicada si bien se corrige una parte de su importe, por lo que estas resoluciones estimatorias parciales formalmente obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

2.- Resoluciones administrativas o judiciales que estiman totalmente un recurso o reclamación, bien por razones sustantivas bien por razones de procedimiento, subsistiendo la posibilidad de que en su caso la Administración vuelva a liquidar, pero iniciando siempre un nuevo procedimiento y con determinadas limitaciones, pues la facultad de la Administración de volver a liquidar no es absoluta, como serían las impuestas por la prescripción y por la interdicción de incurrir en el mismo error. En este sentido, baste citar, por todas, sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2014 (Rec. nº 1014/2013).

En estos casos, la ejecución se circunscribe a la anulación del acto recurrido.

3.- Resoluciones administrativas o judiciales que estiman en parte, sin entrar a conocer del fondo del asunto y sin ordenar la práctica de otra liquidación en sustitución de la que se anula, acordando no obstante la retroacción de actuaciones. En estos supuestos, no se inicia un nuevo procedimiento, sino que la orden de retroacción provoca que el procedimiento quede de nuevo abierto y que por tanto deban realizarse las correspondientes actuaciones de instrucción tendentes a su terminación.

Los supuestos recogidos en este punto 3 son los casos analizados en la presente resolución.

Los dos últimos grupos de supuestos se caracterizarían, por contraposición al primer caso, porque en ninguno de ellos se confirma la regularización practicada ni puede entenderse subsistente ni tan siquiera en parte el acto de liquidación inicial dictado. En otras palabras, en ninguno de estos dos supuestos, la nueva liquidación que en su caso pudiera practicarse lo es en cumplimiento de la sentencia o resolución, sino que será dictada en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos, no teniendo la liquidación ulterior la consideración de acto de ejecución.

En particular, la retroacción de actuaciones tiene como efecto propio el de situar el procedimiento de que se trate en el mismo momento en que se cometió el vicio que motiva la retroacción (artículo 113.2 Ley 30/1992, Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), con la consecuencia lógica de que las actuaciones a realizar deben finalizar dentro del plazo que regula el procedimiento de que se trate, pues si no fuese así se situaría al obligado tributario en peor situación una vez que la Administración ha tenido la oportunidad de desarrollar ya un primer procedimiento y ha incurrido en él en algún tipo de error. En tal sentido, el artículo 61.3, segundo párrafo del RGGI señala que "Cuando la resolución haya ordenado la retroacción de las actuaciones continuará el procedimiento de aplicación de los tributos en el que se hubiera dictado el acto anulado hasta su terminación, conforme a lo establecido en su normativa reguladora".

Esto es, la retroacción de actuaciones supone situar a éstas en el "momento en que se produjo el defecto formal", conforme dispone el artículo 239.3 de la LGT, lo que implica volver al mismo procedimiento inicial pero desarrollándolo y concluyéndolo en debida forma. Si, tal y como antes se ha indicado, la retroacción de actuaciones tiene como efecto propio el de situar el procedimiento de que se trate en el mismo momento en que se cometió el vicio que motiva la retroacción, la consecuencia lógica es que las actuaciones a realizar deben finalizar en el plazo que restase de aquel procedimiento, dejando a salvo las especialidades que por su especial complejidad se prevén, como también antes se subrayó, para el procedimiento de inspección previstas en el artículo 150.5 de la LGT. Y otra de las especialidades del artículo 150.5 de la LGT, además de la ya reseñada de fijar en todo caso un plazo máximo de seis meses para la finalización del procedimiento, consiste en que el artículo 150.5 excluye, en la retroacción en sede de procedimiento de inspección, la aplicación del artículo 66 del RGRVA.

Así las cosas, tratándose de resoluciones que ordenan la retroacción en procedimientos de gestión, y ante la ausencia de norma especial alguna, debemos aplicar también las disposiciones del artículo 66 del RGRVA.

Así, y a la vista de lo prevenido en los artículos 239.3 LGT y 66 del RGRVA, entiende este Tribunal Central que debe diferenciarse entre:

- la pura ejecución de la sentencia o resolución que ordena la retroacción, ejecución que se circunscribe a la anulación formal del acto inicialmente impugnado (anulación meramente formal, insistimos, pues propiamente el acto ya fue anulado por la resolución), así como a la anulación, en su caso, de todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y a la devolución de las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora; Así, el propio artículo 66 dispone en su apartado 4 que "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". La expresión con la que comienza este apartado ("no obstante lo dispuesto en los apartados anteriores") debe interpretarse en el sentido de que resulta plenamente aplicable en los casos de orden de retroacción, el plazo previsto para los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas señalado en el apartado 2 de dicho precepto, pues el apartado 4 del artículo 66 se declara expresamente compatible con los apartados anteriores de ese mismo precepto.

Estos actos dictados en pura ejecución de la resolución que ordena la retroacción, no forman parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación (apartado 2 del artículo 66 RGRVA), ostentando la competencia para dictar estos actos el mismo órgano que ha dictó el acto recurrido y ahora anulado.

- y los actos posteriores por los que se debe continuar el procedimiento hasta su terminación –pues el procedimiento ha quedado reabierto o inconcluso por la orden de retroacción -; actos éstos que no son ya en ejecución de la resolución, sino que tendrían el carácter de actuaciones y actos dentro del procedimiento de gestión y por lo tanto sujetos al plazo máximo de conclusión legalmente previsto, pues una vez cumplida debidamente en sus estrictos términos la resolución que ordena la retroacción, los órganos de aplicación de los tributos deben continuar hasta su terminación dicho procedimiento, que ha de concluir resolviendo sobre el fondo del asunto, existiendo en todo caso un único procedimiento de aplicación de los tributos.

Por lo tanto, en los casos de resoluciones administrativas que estiman en parte, sin entrar a conocer del fondo del asunto y sin ordenar la práctica de otra liquidación en sustitución de la que se anula, acordando la retroacción de actuaciones, el órgano de aplicación de los tributos debe en primer lugar, dictar y notificar los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa -actos que se circunscriben a anular la liquidación impugnada, a ordenar la retroacción y a la devolución de garantías o importes ingresados, junto con la anulación, si existen, de los actos posteriores que traigan su causa del anulado - en el plazo máximo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

Y una vez habiendo procedido así, el procedimiento reabierto por la orden de retroacción dada por la resolución o sentencia, debe continuar hasta su terminación (esto es hasta la notificación de la liquidación), disponiendo para ello los órganos de aplicación de los tributos con el plazo que restase del procedimiento cuya liquidación se anula, debiéndose deducir el tiempo transcurrido hasta el momento al que, habiéndose producido el vicio procedimental, se retrotrae el procedimiento."

TERCERO.- Procede en consecuencia aplicar dicha doctrina a las circunstancias acaecidas en el procedimiento objeto de este expediente cuyos hitos temporales son los siguientes: notificada la resolución que ordena la retroacción el 27 de Junio de 2012 al órgano Gestor, se inician nuevas actuaciones de instrucción del procedimiento solicitándose, en fecha que no consta, nuevos informes de valoración, que son emitidos con fechas 8 de noviembre de 2012 (vivienda calle...) 2 de Julio de 2013 (inmuebles pertenecientes a la sociedad MH3, S.A.) y 8 de julio de 2013 (valor sociedad MH3, S.A.), conforme a los cuales se dictan propuestas de liquidación el 28 octubre 2013, y, posteriormente las liquidaciones con fecha de 7 de abril de 2014, finalizando el procedimiento con la notificación de ambas liquidaciones el 11 y 23 de Abril de 2014.

De todo lo anterior se deriva que se ha producido la caducidad del procedimiento y la caducidad declarada, al afectar al procedimiento tributario en su totalidad, provoca el decaimiento no sólo de la actividad administrativa desarrollada después de la resolución del TEAR, sino también de la actuación desarrollada desde su inicio y que finalizó con la primera liquidación.

CUARTO.- Una vez concluida la existencia de caducidad en los procedimientos tributarios de los que resultan las liquidaciones aquí impugnadas, procede analizar las consecuencias jurídicas que, de ello, se derivarían.

Procede acudir, para ello, al artículo 104.5 de LGT que señala lo siguiente: "*Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.*

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario".

Lo más trascendente, por ello, es la cuestión referida a la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar el impuesto, habida cuenta del tiempo transcurrido, toda vez que habiéndose declarado la caducidad del procedimiento de gestión tributaria desarrollado para la regularización, todas las actuaciones producidas en el curso del mismo pierden su virtualidad interruptiva del plazo prescriptivo, procediendo por ello analizar sus posibles consecuencias en el caso concreto a que se refiere este expediente.

En el caso presente, el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar el impuesto devengado con ocasión del fallecimiento acaecido el 14 de mayo de 2008, comenzaría a correr en la fecha de finalización del plazo voluntario de declaración, es decir, el 14 de Noviembre de 2008, finalizando dicho plazo cuatro años después, el 14 de noviembre de 2012. En consecuencia cuando se notifican las liquidaciones (11 y 23 de Abril de 2014) ya se habría producido la prescripción del derecho a liquidar de conformidad con el artículo 66 de la Ley General Tributaria y la regla de cómputo temporal prevista en el artículo 67 del mismo cuerpo legal.

Por lo expuesto

ESTE TRIBUNAL CENTRAL, EN SALA, en la reclamación económico-administrativa promovida por Don MA AL y Doña ML AL contra liquidaciones por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ACUERDA: Estimarla.

