



Roj: **STS 2753/2021 - ECLI:ES:TS:2021:2753**

Id Cendoj: **28079130022021100286**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **01/07/2021**

Nº de Recurso: **2006/2020**

Nº de Resolución: **950/2021**

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 11715/2019,**

ATS 8773/2020,

STS 2753/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 950/2021

Fecha de sentencia: 01/07/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2006/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/06/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.9

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2006/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 950/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado



D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 1 de julio de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **2006/2020**, interpuesto por la **COMUNIDAD DE MADRID**, representada y defendida por el Letrado de su servicio jurídico, contra la sentencia nº 648/2019, de 4 de noviembre, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 689/2018. Como partes recurridas han comparecido la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** y, en su nombre, el Abogado del Estado; y **DON Germán**, representado y defendido por la procuradora doña María Dolores de Haro Martínez.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 4 de noviembre de 2019, que acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que DEBEMOS ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D Germán contra la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid, y declaramos parcialmente nula la resolución impugnada, el acuerdo del Jefe de Área de la Oficina Técnica de Inspección de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid de 30.5.2017 por el que en ejecución de previa resolución del propio tribunal económico administrativo de 15 de septiembre de 2016, se decidía declarar nula la liquidación derivada del acta de inspección tributaria de disconformidad NUM000 y otros pronunciamientos arriba reseñados; 2.- Y en consecuencia, este acuerdo quedará sin efecto en parte, y concretamente, en la parte en que acuerda emitir nueva liquidación provisional y a cuenta, y practicar compensación de su resultante con la deuda por el ingreso indebido de la liquidación revocada; 3.- Y todo ello con expresa condena en las costas del presente proceso a cada Administración demandada, hasta un máximo de 1.000 e, MIL EUROS cada una; en total, DOS MIL EUROS; por todos los conceptos comprendidos en ellas [...]"

La mencionada sentencia deriva de la impugnación por el Sr. Germán de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC-, de 12 de abril de 2018, por el que se desestimó el recurso de ejecución contra el acuerdo de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, de ejecución de la anterior resolución del propio TEAC.

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia a las partes, el Letrado de la Comunidad de Madrid presentó escrito de 26 de diciembre de 2019, preparando recurso de casación contra la sentencia expresada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican en él como infringidos el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); el artículo 190 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 (RGGI); y el artículo 66 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA).

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 17 de febrero de 2020, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. El Letrado de la Comunidad de Madrid, parte recurrente, ha comparecido el 12 de mayo de 2020; el Abogado del Estado, el 10 de junio de 2020; y la procuradora doña María Dolores de Haro Martínez, en nombre y representación de don Germán el 10 de marzo de 2020, ambos como partes recurridas, todos ellos dentro del plazo de 30 días exigido en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.



1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en virtud de auto de 8 de febrero de 2020, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] Determinar si, habiéndose anulado en vía económico-administrativa una liquidación tributaria por falta de motivación en la valoración de determinados bienes y ordenada la retroacción de las actuaciones para que el órgano administrativo competente efectúe una nueva comprobación de valores debidamente motivada, la Administración puede, antes de realizar la oportuna valoración motivada de los bienes en discusión, dictar una liquidación provisional -a cuenta de la liquidación que finalmente resulte- conforme a los valores declarados por la contribuyente y compensar seguidamente tal liquidación provisional con la cuantía que resulte a devolver por la ya referida anulación de la liquidación tributaria, minorando así la devolución por ingresos indebidos que, de otro modo, habría debido producirse [...]"

2. El Letrado de la Comunidad de Madrid, en la representación indicada, interpuso recurso de casación mediante escrito de 3 de diciembre de 2020, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando que se case la sentencia recurrida y se estime el recurso de casación.

En particular, se solicita de este Tribunal Supremo y declare que *"...en el ámbito del procedimiento inspector, en caso de estimación parcial de una reclamación económico administrativa o recurso por un defecto formal, sin pronunciamiento deliberado sobre cuestiones de fondo, es conforme a Derecho practicar liquidación provisional con aquellos elementos de la regularización no afectados por el defecto observado por el Tribunal con carácter previo a la liquidación definitiva que ponga fin a las actuaciones. Y en ese sentido, que se declare que en el transcurso de las actuaciones inspectoras, una vez determinados, por haber sido comprobados, parte de los elementos de la base imponible o de la liquidación del Impuesto, se puede proponer y dictar acuerdo de liquidación provisional, sin perjuicio de continuar las actuaciones de regularización del resto de los elementos hasta practicar la liquidación definitiva, siempre dentro del plazo máximo del procedimiento establecido en el artículo 150 de la Ley General Tributaria"*.

CUARTO.- Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, por escrito de 15 de enero de 2021, presentó escrito de formal oposición, en que comunica: *"...Que, dentro del plazo concedido, y previa autorización, manifiesta que se abstiene de formular oposición"*.

La procuradora doña María Dolores de Haro Martínez, en nombre y representación de don Germán, formuló su oposición al recurso mediante escrito de 23 de febrero de 2020, en que solicita a esta Sala *"...que desestime el recurso de casación por no concurrir aquí juicio de relevancia, pues la liquidación provisional en que se haya el origen del debate ya ha sido anulada por el TEAR de Madrid en resolución firme"*.

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 22 de junio de 2021, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación exige determinar si la Sala sentenciadora es conforme a Derecho al considerar que el TEAC ha obrado desacertadamente al apreciar que la administración gestora de la Comunidad de Madrid ha ejecutado correctamente su propia resolución estimatoria, en la que ordenó la retroacción para que se volviera a motivar suficientemente la valoración de los bienes heredados, a los efectos del **Impuesto sobre Sucesiones** y Donaciones.

Ciñéndonos a los términos de la pregunta que suscita el auto de admisión, es preciso fijar doctrina acerca de la cuestión de si, habiéndose anulado en vía económico-administrativa una liquidación tributaria, por falta de motivación en la valoración de determinados bienes y ordenada la retroacción de las actuaciones para que el órgano administrativo competente efectúe una nueva comprobación de valores debidamente motivada, la Administración puede, antes de realizar esa valoración motivada de los bienes en discusión, dictar una liquidación provisional -a cuenta de la liquidación que finalmente resulte- conforme a los valores declarados por el contribuyente y compensar el importe de la liquidación provisional con la cuantía que resulte a devolver por la referida anulación de la liquidación tributaria, minorando así la devolución por ingresos indebidos que, de otro modo, habría debido producirse.

SEGUNDO.- Los hechos incontrovertidos de la vía impugnatoria administrativa, según resume el auto de admisión.

Como señala el auto de admisión de 8 de octubre de 2020, sin que tales hechos hayan sido objeto de polémica, los hechos que constituyen el fundamento del derecho aplicado son los que siguen:

"[...] SEGUNDO.-Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos de la resolución impugnada, nos lleva a destacar a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1) El 5 de agosto de 2009 falleció doña María Rosario , en estado de soltera, sin descendientes, habiendo otorgado testamento abierto por el que legaba a hermano, D. Jeronimo , el usufructo vitalicio de todos sus bienes, derechos y acciones, e instituía herederos, en la nuda propiedad de dichos bienes, a sus sobrinos, don Germán , doña Apolonia , don Manuel , doña Benita y don Maximo , por partes iguales.

Mediante escritura pública de 27 de enero de 2010, D. Manuel renunció pura y simplemente a la herencia.

2) El 3 de febrero de 2010 se presentó ante la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid escritura pública de protocolización del cuaderno particional de la herencia de don Rafael , acompañando las correspondientes autoliquidaciones por el **Impuesto de Sucesiones**, habiendo ingresado por ello don Germán una cuota de 64.623,31 euros.

3) El 14 de marzo de 2012 la Inspección de la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid inició actuaciones de comprobación a don Germán por el **impuesto** referido y el 31 de octubre de 2012 la inspección incoó acta de disconformidad en la que se formulaba propuesta de liquidación con diversas regularizaciones tales como modificación del valor de determinados bienes y del valor del ajuar doméstico, así como de la reducción por adquisición de empresa. El contribuyente no presentó alegaciones al acta, y el 17 de diciembre de 2012 la Subdirectora General de Inspección de Tributos de la Comunidad de Madrid dictó acuerdo por el que se confirmó la propuesta de liquidación contenida en el acta -con modificaciones únicamente en relación con los intereses de demora-, resultando una deuda a ingresar de 431.151,90 euros. El acuerdo se notificó el 9 de enero de 2013.

4) El 7 de febrero de 2013 el interesado promovió reclamación económico-administrativa ante el TEAC el cual, por resolución de 15 de septiembre de 2016, anuló por falta de motivación las valoraciones de las fincas rústicas integrantes de la herencia, así como la liquidación calculada en base a las mismas, ordenando la retroacción de actuaciones para que el órgano competente efectuara una nueva comprobación de los valores debidamente motivada. Por el motivo referido el TEAC no se pronunció de forma expresa respecto de los otros motivos de impugnación planteados ante referido órgano económico-administrativo por don Germán .

5) En ejecución de la precitada resolución del TEAC, el Jefe de Área de la Oficina Técnica de Inspección de la Comunidad de Madrid dictó acuerdo en fecha 30 de mayo de 2017, por el que resuelve: 1º) anular la liquidación aprobada por acuerdo de 17 de diciembre de 2012; 2º) practicar liquidación provisional por el ISD, de acuerdo con los valores declarados de las fincas rústicas que figuran en la herencia y que tendrá la consideración de "a cuenta" respecto de la que definitivamente se practique, con una deuda tributaria a ingresar de 426.350,81 euros; 3º) acordar la devolución del ingreso indebido realizado por la contribuyente de 431.151,90 euros, derivado de la liquidación anulada, y de los intereses de demora devengados a su favor **sobre** dicho importe, lo que supone un total de 513.225,81 euros; 4º) practicar la compensación de las cantidades a ingresar y a devolver que resultan del procedimiento, conforme a lo establecido en el artículo 73.1 LGT , resultando una cantidad total a devolver de 86.875,20 euros; y 5º) reponer las actuaciones inspectoras para que se efectúe una nueva comprobación de valores de las fincas rústicas, debidamente motivada, y se proceda a practicar una nueva liquidación. El acuerdo se notificó el 5 de junio da 2017.

6) El 4 de julio de 2017, don Germán interpuso ante el TEAC recurso de ejecución contra la resolución de la Comunidad de Madrid de 30 de mayo de 2017, al entender que, una vez anulada la liquidación derivada del acta firmada en disconformidad, la liquidación provisional girada por la Comunidad de Madrid carece de motivación, siendo así que la Administración autonómica debió limitarse a la devolución de la totalidad del importe 431.151,90 euros como ingreso tributario indebido.

7) En resolución de 12 de abril de 2018 el TEAC desestimó el recurso interpuesto por don Germán .

8) Contra la resolución citada en el apartado anterior, don Germán interpuso ante el TSJ de Madrid recurso contencioso-administrativo, resuelto por sentencia de 4 de noviembre de 2019 , objeto del presente recurso de casación [...]."



TERCERO.- Los razonamientos de la sentencia impugnada.

La sentencia objeto de impugnación estima el recurso contencioso-administrativo, basándose en los siguientes razonamientos:

*"[...] CUARTO.- También alega el contribuyente, que conforme al artículo 66 del Reglamento de Revisión Tributaria de 2005, caso de resolución del tribunal económico administrativo ordenando retrotraer el procedimiento de gestión o inspección tributaria, no es posible la declaración de nulidad parcial de la liquidación, sino solamente nulidad total, no pudiéndose dictar otra hasta haber completado correctamente el procedimiento. Como es coherente con la circunstancia de que el tribunal económico administrativo no conformó el criterio de la Dirección General de Tributos, con respecto a las otras dos discrepancias, sino que no se ha pronunciado **sobre** ellas. Con lo cual, no habría fundamento, para que el contribuyente tenga que estar desposeído de este dinero, por tanto tiempo como quiera o pueda tardar la Administración, en completar el procedimiento y dictar nueva liquidación definitiva. Hasta dicha nueva liquidación definitiva, todo el importe de la liquidación declarada nula, sería ingreso indebido, y, debería estar en poder del contribuyente.*

La defensa del Estado se remite a los razonamientos del tribunal económico administrativo. También alega que la posibilidad futura de que la Dirección General de Tributos deje de emitir la nueva liquidación, sería algo que produciría los efectos jurídicos que correspondiera, pero, no habiendo sucedido en la fecha de dictarse la resolución aquí impugnada, no puede ser motivo de nulidad. Pone de relieve que si esto sucediera, el contribuyente siempre podría solicitar la ejecución de la resolución del tribunal económico administrativo.

Según la defensa de la Comunidad de Madrid, la jurisprudencia que cita, expresamente prevé que a pesar de anulada la liquidación por motivos de forma, el órgano de inspección tributaria, puede volver a dictar liquidación tributaria con el mismo contenido material que la anterior. Lo cual en este caso viene propiciado, por que el tribunal económico administrativo expresamente decidió no resolver en ese momento los motivos de fondo.

*QUINTO.- Para resolver **sobre** estas cuestiones, debe decirse que expresamente la Ley General Tributaria, autoriza declaración de nulidad parcial del acto administrativo tributario, incluso cuando la nulidad se debe a motivos de procedimiento. Así, conforme a la Ley 58/2003 de 17.12, Ley General Tributaria:*

"Artículo 239. Resolución.- 3. 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..."

Sin embargo, ello no implica necesariamente, que pueda subsistir el acto administrativo en la parte no afectada por los defectos formales. Cuando se ordena retrotraer el procedimiento, debe tenerse en cuenta, que haberse completado el procedimiento tributario, es presupuesto previo para poderse dictar resolución, y en consecuencia, normalmente, no podrá subsistir en todo ni en parte, la liquidación tributaria. Pero, en todo caso, ésta será una decisión del tribunal económico administrativo, el cual en el presente caso, ha optado por declarar totalmente nula el acta de inspección tributaria de disconformidad con la liquidación tributaria que se impugnaba. Pronunciamiento que ha quedado firme, con lo cual, no es objeto de este recurso contencioso administrativo.

Y en este sentido, resulta aplicable el art. 66 del Real Decreto 520/2005, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17-12, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa:

*"Ejecución de las resoluciones administrativas - 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. ...Cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre.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..."*

Redacción vigente en la fecha de recibirse la orden de ejecución en la Inspección Tributaria de la Comunidad de Madrid.

En consecuencia, cuando la resolución del tribunal económico administrativo no resuelva el fondo del asunto, por retrotraer el procedimiento, quedará totalmente ineficaz la resolución final de dicho procedimiento con la liquidación tributaria resultante, siendo procedente devolver todas las cantidades abonadas en concepto de ingreso indebido, con sus intereses de demora. Cuando se ordena retrotraer el procedimiento, debe considerarse

implícita la orden de dejar sin efecto todos los actos posteriores al momento al que se retrotrae, incluida la resolución que aprueba la liquidación tributaria exigible, y con ella, el acto jurídico que sustentaba el ingreso de la deuda.

Como puede comprobarse, porque la Ley General Tributaria no prevé liquidaciones a cuenta sino solo pagos a cuenta. No prevé tampoco que la misma deuda tributaria pueda ser objeto de dos liquidaciones distintas, de modo que una pueda ser de parte de la deuda a la espera de liquidarse el resto de la deuda, salvo el caso de indicios de delito fiscal del art. 250.2 de la LGT. Arts. 101 y concordantes de la Ley 58/2003 de 17.12, Ley General Tributaria.

*Lo mismo dice el art. 86.1 del Reglamento del **Impuesto de Sucesiones**, Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre de 1991, para el caso de autoliquidación que presenten los herederos. Previendo solo un supuesto excepcional de autoliquidación provisional a cuenta, en el art. 78, el cual, no es el caso presente. Y un supuesto de liquidación parcial, art. 74.2.b, el cual tampoco es el caso presente. Previéndose precisamente, que caso de precisarse comprobación de valores, no podrá dictarse liquidación definitiva por una parte del caudal hereditario, sino solo por la totalidad, art. 74.3 del Reglamento.*

Tal y como alega la parte demandante, lo mismo ha considerado la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en sentencia de 10.12.2015, si bien, a los efectos de calcular los intereses de demora.

Y a ello no obsta, que en las diversas resoluciones citadas por la Comunidad de Madrid, haya declarado el Tribunal Supremo que a pesar de haberse declarado nulo el procedimiento, puede volverse a dictar resolución tributaria de fondo con liquidación exigible. No siendo esto lo que aquí se discute, sino, si puede dictarse resolución tributaria y liquidación provisional y a cuenta, por solo parte de la deuda tributaria, dejando para después de terminado el procedimiento, liquidar otra parte.

Por todo lo cual resulta procedente estimar este motivo de nulidad y con él, el presente recurso contencioso administrativo".

CUARTO.- Algunas consideraciones jurídicas.

1. La Sala juzgadora acierta plenamente, tanto en la selección de la norma aplicable *ratione temporis* al asunto debatido -el art. 239 LGT, en la versión dada al precepto por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, LGT; como en la calificación de la potestad ejercitada por la Administración autonómica, cesionaria del **impuesto** que nos ocupa, constitutiva de una clara extralimitación; así como, finalmente, en la necesaria concepción restrictiva que ha de darse a la noción de liquidación provisional.

1. A estos efectos, el recurrente plantea la interpretación del artículo 101 LGT que recoge textualmente que:

"[...] 2. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.

3. Tendrán la consideración de definitivas:

A) las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

a) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter.

4. En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales.

Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente [...]."

2. También promueve la parte recurrente la exégesis del artículo 190 RGGI, en la redacción aplicable al caso de autos, que señalaba que:



"1. Las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección tendrán carácter definitivo o provisional de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , y en este artículo.

Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance parcial tendrán siempre el carácter de provisionales.

Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance general tendrán el carácter de definitivas, salvo en los casos a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 de este artículo, en los que tendrán el carácter de provisionales.

2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme. Se entenderá, entre otros supuestos, que se producen estas circunstancias:

a) Cuando se dicten liquidaciones respecto del **Impuesto sobre** la Renta de las Personas Físicas, **Impuesto sobre** la Renta de no Residentes o **Impuesto sobre** el Patrimonio en tanto no se hayan comprobado las autoliquidaciones del mismo año natural por el **Impuesto sobre** el Patrimonio y el **impuesto sobre** la renta que proceda.

b) Cuando se dicten liquidaciones respecto del **Impuesto sobre** la Renta de no Residentes y no se haya comprobado el **impuesto** directo del pagador de los correspondientes rendimientos.

c) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas.

d) Cuando se dicte liquidación que anule o minore la deuda tributaria inicialmente autoliquidada como consecuencia de la regularización de algunos elementos de la obligación tributaria porque deba ser imputado a otro obligado tributario o a un tributo o período distinto del regularizado, siempre que la liquidación resultante de esta imputación no haya adquirido firmeza.

3. Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento por concurrir alguna de las siguientes causas:

a) Cuando exista una reclamación judicial o proceso penal que afecte a los hechos comprobados.

b) Cuando no se haya podido finalizar la comprobación e investigación de los elementos de la obligación tributaria como consecuencia de no haberse obtenido los datos solicitados a terceros.

c) Cuando se compruebe la procedencia de una devolución y las actuaciones inspectoras se hayan limitado en los términos previstos en el artículo 178.3.c) de este reglamento.

d) Cuando se realicen actuaciones de comprobación e investigación por los servicios de intervención en materia de **impuestos** especiales.

4. De acuerdo con lo dispuesto el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional, además de en los supuestos previstos en dicho párrafo, en los siguientes:

a) Cuando se haya planteado un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y no constituya el objeto único de la regularización, siempre que sea posible la práctica de liquidación provisional por los restantes elementos de la obligación tributaria.

b) Cuando concluyan las actuaciones de comprobación e investigación en relación con parte de los elementos de la obligación tributaria, siempre que esta pueda ser desagregada. El procedimiento de inspección deberá continuar respecto de los demás elementos de la obligación tributaria.

c) Cuando en un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto se dictará una liquidación provisional como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado.

d) Cuando así se determine en otras disposiciones legales o reglamentarias.



5) Las liquidaciones provisionales minorarán los importes de las que posterior o simultáneamente se practiquen respecto de la obligación tributaria y período objeto de regularización.

6) Los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación provisional no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo y, exclusivamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias.

7. Los elementos de la obligación tributaria a los que no se hayan extendido las actuaciones de comprobación e investigación podrán regularizarse en un procedimiento de comprobación o investigación posterior".

3. Y, por último, del artículo 66 RGRVA que disponía, en la redacción aplicable al supuesto de autos, lo siguiente:

"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.

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.

En el caso de la anulación de liquidaciones, se exigirán los intereses de demora **sobre** el importe de la nueva liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados.

Cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre .

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 (...)".

Cabe reflejar, además, las conclusiones jurídicas que expone la recurrida en su escrito de oposición al recurso, en que ofrece información **sobre** lo sucedido después, y que puede ser relevante al caso, no tanto por suscitar la pérdida -sobrevvenida- del juicio de relevancia- (que no concurre, esto es, se trata de un concepto procesal inexistente, al menos en este caso) como en lo que resalta de que, en realidad, no se llegó a dictar la resolución de liquidación provisional auto prevista con determinación de cuota. Señala así el escrito de oposición del contribuyente:

"6.- CONCLUSIONES.

No concurre aquí el juicio de relevancia, porque:

1.- las liquidaciones provisionales ya han sido anuladas con carácter firme por el TEAR en la reclamación NUM001 , de 8 de junio de 2020.



2.- Porque la CAM nunca dictó una liquidación provisional a cuenta, pues nunca reanudó las actuaciones. Es decir, el debate se ha desenfocado por la CAM.

3.- Los artículos 101 LGT y 190 RGGI invocados de contrario requieren ACTAS, es decir, reanudaciones. Nunca hubo acta que precediera la pretendida liquidación provisional.

4.- La correcta exégesis del art. 66 RGR lleva a la anulación total y a reanudar. Nada cabe conservar, ni nada hay que ejecutar con signo a ingresar en un fallo que no contuvo pronunciamiento en cuanto al fondo. No cabe tampoco conservar nada.

5.- Y a los solos efectos dialécticos y para el caso de que la CAM hubiera retrotraído Formalmente las actuaciones, no cabe desdoblamiento en fase de retroacción, el desdoblamiento en dos liquidaciones, una provisional a cuenta de una definitiva, pudo hacerse en el procedimiento originario, antes de dictarse la primera liquidación cuya reclamación dio lugar a la Resolución del TEAC estimatoria parcial por falta de motivación. Pero una vez dictada una única liquidación, y anulada por el TEAC por vicios de forma, no cabe después aprovechar la retroacción para desdoblamiento procedimientos y dictar dos liquidaciones donde en origen hubo una, dado que puede dar lugar a abusos procesales".

4. Debemos seguir en lo esencial la tesis establecida en la sentencia del TSJ Madrid que ahora examinamos en casación, porque:

1.- Las liquidaciones provisionales son regladas (art. 101 LGT) y obedecen a situaciones que en este caso, claramente, no concurren. Así:

"Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente

c) En todo caso tendrán el carácter de provisionales las liquidaciones dictadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley".

2.- Como regla básica y esencial, no suficientemente resaltada en el proceso de instancia y en esta casación, puede afirmarse, con carácter general, que no cabe practicar una liquidación provisional para ejecutar una resolución del TEAC que no la ordena -y que raramente estaría en la tesitura de hacerlo para restañar la indefensión ocasionada por la concurrencia de defectos de forma-.

Por el contrario, la liquidación provisional es un mecanismo jurídico rigurosamente excepcional y, desde luego, propio del procedimiento de inspección, mientras que aquí estamos en otro ámbito diferente, el de la ejecución de una resolución del TEAC, en su función revisora, fruto del ejercicio de otra potestad - además de que, tratándose de **impuestos** cedidos, la lleva a cabo otra Administración pública- por lo que la Comunidad de Madrid, al cumplir lo ordenado, no ejercita una facultad propia liquidadora de la que sea titular, sino sólo se debe atener al deber de cumplir lo ordenado.

3.- Estamos, en el presente caso, ante una retroacción ordenada por el TEAC, por motivos formales, en relación con uno sólo de los tres motivos de impugnación -el de la motivación omitida de la valoración de los inmuebles rústicos heredados-, sin entrar a abordar los otros dos motivos, pese a que eran susceptibles de examen autónomo y que afectaban a otros conceptos distintos de la deuda tributaria. Así, se mandó retrotraer para motivar la valoración de las fincas rústicas (uno de los tres motivos aducidos) y, precisamente por esa retroacción, se abstiene el TEAC, extrañamente, de analizar los otros dos motivos de fondo: a) la controvertida cuestión de la valoración del ajuar doméstico; y 2) la aceptación sólo parcial del derecho a la reducción del 95 % del valor de las 143.650 participaciones sociales de la causante en la entidad mercantil Terraruba, S.L.

Si bien la resolución del TEAC que mandó de este modo parcial e incompleto la ejecución no es objeto de este recurso -en que se dilucida sólo la segunda resolución que da el visto bueno al proceder de la Comunidad de Madrid en su labor de ejecución-, no deja de causar extrañeza el modo parcial con que el órgano revisor



acomete, parcialmente, la impugnación recurrente, creando implícitamente una especie de reserva de segunda resolución que versase **sobre** las cuestiones imprejuzgadas.

4.- Partiendo, por lo tanto, en coincidencia con lo que sostiene la Sala de Madrid que nos corresponde examinar, no estamos en presencia de una mera estimación parcial de la reclamación deducida, sino total, por lo que el acto impugnado debe entenderse anulado en su totalidad, pues nada dice el TEAC al respecto, **sobre** los demás aspectos de la liquidación, en los que podría haber entrado si hubiera querido, pues ningún obstáculo sustantivo y procesal lo impediría.

5.- Las dos razones que, en resumen, nos llevan a considerar acertada la sentencia de instancia son, a la postre: a) que el régimen legal de la liquidación provisional (que no deja de ser una excepción en favor de la Administración, que puede desmembrar así la determinación final del **impuesto** de que se trate) está reservado por la ley a casos tasados, presididos todos ellos por la idea de incertidumbre, esto es, de desconocimiento de datos esenciales, definitivos y ciertos en que basar la determinación final de la deuda, que aquí no concurren, con toda claridad y evidencia; y b) que no cabe una liquidación provisional dictada en el seno de una ejecución de una resolución del TEAC que, al margen de la opinión que nos merezca, se ha limitado a imponer al órgano incumplidor una obligación de hacer, la de motivar adecuadamente la valoración de las fincas rústicas, correctora de los valores declarados; esto es, a ordenar la retroacción del procedimiento en sólo uno de los puntos de la obligación tributaria, dejando imprejuzgados los otros que, eventualmente, podrían haber determinado la nulidad total de la liquidación y la improcedencia de retroacción alguna.

En este asunto, es palmario e inconcuso que la liquidación provisional que se ordena a sí misma practicar la propia Comunidad gestora, que luego abandona a la hora de afrontarla, lo que no deja de causar sorpresa, se ha realizado con evidente exceso de lo ordenado, para un caso no previsto en la ley, ni aun forzando irrazonablemente la interpretación de los casos concurrentes en el art. 101 LGT.

6.- Además de lo anterior, cabe añadir que el Abogado del Estado, pese a que se anula la resolución del TEAC en la sentencia dictada por el TSJ de Madrid, formula escrito de formal oposición -por corresponderse con su posición procesal- pero absteniéndose de formular efectiva y fundada oposición al acto, por lo que cabe rectamente interpretar que se adhiere *de facto* al recurso de casación promovido por la Comunidad de Madrid-.

A la vez, se ha prescindido, por la Administración del Estado, con ello, de otro dato esencial: que la resolución del TEAC ahora impugnada, la segunda de las dictadas, dados sus términos, no ha cumplido de un modo satisfactorio el deber de control revisor de la correcta y adecuada aplicación de los tributos cedidos, como lo es el **impuesto sobre sucesiones** y donaciones, puesto que la facultad de revisión económico-administrativa está retenida por el Estado, no sólo de una manera simbólica o testimonial.

7.- Finalmente, puede añadirse a todo lo expuesto que la resolución del Jefe de Área de la Oficina Técnica de Inspección de la Comunidad de Madrid, por la que se da supuesto y aparente cumplimiento de lo mandado por el TEAC, consistió entre otras medidas en estas: 1º) anular una liquidación -ya anulada-, la aprobada por acuerdo de 17 de diciembre de 2012; 2º) practicar liquidación provisional por el **impuesto sobre sucesiones**, de acuerdo con los valores declarados de las fincas rústicas y que tendrá la consideración de "a cuenta", así como otras medidas que tienen, en su conjunto, una especie de designio cautelar -en tanto se compensa, y al tiempo se erosiona, el valor económico del deber de devolución, partiendo de la base equivocada de que *los valores declarados de las fincas rústicas que figuran en la herencia* mantienen alguna existencia, presunción de validez o eficacia, pese a haber sido desconocidos y soslayados por la propia Administración que luego pretende sacar provecho de su existencia.

Tales datos declarados han perdido, por varias razones concurrentes, valor alguno para figurar en la balanza de la compensación, soporte a su vez de la extravagante liquidación *a cuenta* practicada: la presunción de que gozan las declaraciones y autoliquidaciones ha sido neutralizada por la liquidación originaria de la Administración, pese a su notoria falta de motivación del valor corregido; y este acto de liquidación tampoco vale nada como fuente de liquidación *a cuenta* ni de compensación, no solo por su impugnación ante el TEAC, sino principalmente por el sentido del fallo de éste, por lo que tampoco mantiene virtualidad ni operatividad alguna, pues lo que se dispone es que sea sustituida por otra.

No deja de causar sorpresa, además de las ocurrencias de que hemos dado cuenta en este asunto, que el órgano de ejecución, redundantemente, se autoimponga lo que ya le había mandado el TEAC que hiciera: "...5º) *reponer las actuaciones inspectoras para que se efectúe una nueva comprobación de valores de las fincas rústicas, debidamente motivada, y se proceda a practicar una nueva liquidación*".

QUINTO.- Interpretación jurídica de las cuestiones planteadas en el auto de admisión.

La cuestión interpretativa que la Sección de Admisión de esta Sala nos propone, debe ser contestada del siguiente modo, a efectos de fijación de doctrina jurisprudencial:



1) La Administración tributaria no puede, en ejecución del deber de motivar el valor de determinados bienes -o de otros deberes formales- una vez ordenada la retroacción de las actuaciones a tal efecto, dictar una liquidación provisional -a cuenta de la que finalmente resulte-, ni antes ni después de realizar la valoración motivada o de cumplir lo ordenado en la retroacción.

2) Sólo puede girarse liquidación provisional cuando concurra alguna de las circunstancias que la hacen posible en el art. 101 LGT, siempre que tal liquidación provisional se adopte en el seno de un procedimiento de inspección propiamente dicho, sin que puedan considerarse como tales las actuaciones limitadas a ejecutar una resolución económico-administrativa.

3) La Administración tributaria incurre en exceso ilícito, determinante de la nulidad de sus actos, cuando adopta por su cuenta medidas distintas o ajenas a las directamente encaminadas a dar cumplimiento a lo ordenado en sede económico-administrativa, en este caso motivar sus propios actos, sin que la liquidación provisional guarde relación alguna, ni con la retroacción, ni con la actividad que debe realizarse al efecto.

SEXTO.- Aplicación de la doctrina jurisprudencial que hemos establecido al caso concreto que nos ocupa.

Consecuencia naturalmente derivada de tal interpretación que hemos efectuado **sobre** los artículos 101.1 y 239 de la LGT, junto a sus concordantes, es la declaración de no haber lugar al recurso de casación suscitado por la Comunidad de Madrid, toda vez que el criterio establecido por la Sala de instancia es conforme a Derecho, ya que interpreta correctamente ambos preceptos y se ajusta estrictamente a nuestra doctrina.

En el mismo sentido, hemos de mencionar la sentencia dictada en el recurso de casación nº 2435/2020, votada en la misma fecha que este asunto e igualmente desestimatoria, a la que nos remitimos por obvias razones de unidad de doctrina, al ser sustancialmente idénticos ambos casos.

SÉPTIMO.- Determinación de las costas procesales.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la **COMUNIDAD DE MADRID** contra la sentencia nº 648/2019, de 4 de noviembre, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 689/2018.

3º) No hacer imposición de las costas procesales de este recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.