

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

NÚMERO DE CRITERI: CRI0001-16

Òrgan: Direcció General de Tributs i Joc

Data d'eixida: 04-05-2016

Qüestió plantejada:

Pràctica d'una nova liquidació després de l'anul·lació d'una liquidació tributària –fonamentada en una comprovació prèvia de valors pel mitjà previst en l'article 57.1.b de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària– per l'estimació del recurs contenciós administratiu, en el qual es declara la nul·litat de l'ordre per la qual s'estableixen els coeficients aplicables al valor cadastral als efectes de la comprovació de valors.

Contestació:

La Sentència de la Sala Contenciosa Administrativa, secció 2a, del Tribunal Suprem, de data 19 de novembre de 2012, dictada en el recurs de cassació en interès de la Llei número 1215/2011, va fixar la doctrina legal següent: l'estimació del "recurs contenciós administratiu davant d'una liquidació tributària per raó d'una infracció de caràcter formal, o inclús de caràcter material, sempre que l'estimació no descanse en la declaració d'inexistència o extinció sobrevinguda de l'obligació tributària liquidada, no impedeix que l'Administració dicte una nova liquidació en els termes legalment procedents, llevat que haja prescrit el seu dret a fer-ho, sense perjudici de la deguda esmena de la infracció corresponent d'acord amb allò que s'ha resolt per la mateixa sentència".

La jurisprudència també té establert que la facultat de l'Administració tributària de liquidar novament no és absoluta. Així, amb independència de la prescripció del dret a determinar el deute tributari i del límit de no poder adoptar actes que siguen més onerosos que els inicialment acordats i posteriorment anul·lats (interdicció de la *reformacio in peius*), està subjecta a la impossibilitat de la repetició del mateix error per l'Administració tributària: "segons hem dit en la repetida Sentència de 26 de març de 2012 (cassació 5827/09, FJ 3r), en aquestes situacions, la negativa a reconèixer a l'Administració una tercera oportunitat deriva del principi de bona fe a què estan subjectes les administracions públiques en la seua actuació [article 3.1 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú (BOE de 27 de novembre)] i és conseqüència de la força inherent al principi de proporcionalitat que ha de presidir l'aplicació del sistema tributari, tal com disposa hui l'article 3.2 de la Llei general tributària de 2003, entés com a l'adequació entre mitjans i fins. És, a més, corol·lari de la proscripció de l'abús de dret, que al seu torn dimana del ple sotmetiment de les administracions públiques a la llei i al dret exarticle 103.1 de la Constitució Espanyola. Jurídicament resulta intolerable l'actitud contumaç de l'Administració tributària, l'obstinació en l'error, la repetició d'una errada idèntica, per atemptar contra el seu deure d'eficàcia, imposat en el mencionat precepte constitucional, desconexant el principi de seguretat jurídica, proclamat en l'article 9.3 de la mateixa norma fonamental [vegeu tres sentències de 3 de maig de 2011 (cassacions 466/98, 4723/09 i 6393/09, FJ 3r en els tres casos)]. En el cas de resolucions jurisdiccionals, caldria afegir que la nova liquidació que reincideix en l'error constitueix en realitat un acte dictat en contradicció amb allò que s'ha confirmat, nul de ple dret en virtut de l'article 103.4 de la Llei d'aquesta jurisdicció" (per totes, fonament de dret quart de la Sentència de la Sala Contenciosa

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

Administrativa, secció 2a, del Tribunal Suprem, de data 29 de setembre de 2014 , recurs per a la unificació de doctrina 1014/2013, ponent Joaquín Huelin Martínez de Velasco).

Així les coses, després d'una sentència de la jurisdicció contenciosa administrativa per la qual es declare la nul·litat de l'ordre de la conselleria competent en matèria d'hisenda per la qual s'establisquen els coeficients aplicables al valor cadastral als efectes de la comprovació de valors de determinats béns immobles de naturalesa urbana en l'àmbit dels impostos sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats i sobre successions i donacions i, en conseqüència, s'anul·le la liquidació practicada per l'administració per ser contrària a dret, és possible que l'Administració tributària de la Generalitat, amb els límits assenyalats en el paràgraf anterior, pugua practicar nova liquidació.

Ara bé, es planteja el dubte de si l'Administració tributària pot tramitar una altra vegada el procediment, és a dir, si pot completar la instrucció pertinent amb noves actuacions de comprovació de valor.

En aquest sentit, és jurisprudència consolidada que únicament és possible la retroacció en el cas que s'anul·le una liquidació tributària per raons formals o procedimentals i sempre que s'haja causat indefensió a l'obligat tributari, sense que s'aplique en les anul·lacions per raons substantives o de fons.

El Tribunal Suprem té dit que "el nostre sistema juridicotributari no preveu la retroacció d'actuacions per als casos en què s'anul·la un acte per raons materials [...] Ara bé, no s'ha d'oblidar que en el nostre sistema jurídic la retroacció eventual de les actuacions constitueix un instrument previst per a reparar fallides procedimentals que hagen causat indefensió a l'obligat tributari reclamant, de manera que resulte menester desfer el camí per a tornar-lo a fer i reparar la lesió; es tracta d'esmenar defectes o vicis formals [...] O, com a màxim, per a integrar els expedients de comprovació i inspecció quan la instrucció no haja sigut completa i, per causes no exclusivament imputables a l'Administració, no compte amb els elements de judici indispensables per a practicar la liquidació; es tracta de recollir els elements de fet imprescindibles per a dictar una decisió ajustada a dret, que, per l'absència d'aquests, no se sap si és substancialment correcta o no. Des de fa anys aquest és el criteri del Tribunal Suprem [...] La retroacció d'actuacions no constitueix un expedient apte per a corregir els defectes substantius de la decisió, i dóna a l'Administració l'oportunitat d'ajustar-la a l'ordenament jurídic. És a dir, és possible que, una vegada ordenada i esmenada la falla procedimental, s'adopte un nou acte de contingut diferent davant del nou patrimoni al·legatori i fàctic acumulat; justament per això s'acorda donar «marxa arrere». Ara bé, si no hi ha hagut cap error formal i la instrucció està completa (o no ho està per causes exclusivament imputables a l'Administració), no cal retrotraure perquè la inspecció rectifique, per aquesta via, la indeguda fonamentació jurídica de la seua decisió" (fonament de dret tercer de la mencionada Sentència de 29 de setembre de 2014).

També està consolidada en la jurisprudència la manera de procedir de l'administració quan no siga possible retrotraure les actuacions perquè no ens trobem davant d'una anul·lació per una qüestió de forma o procedimental que haja, com diu la Llei general tributària, "disminuït les possibilitats de defensa" de l'obligat tributari. En aquest sentit, en el fonament de dret quart de l'esmentada Sentència de 29 de setembre de 2014, es pot llegir: "Com en qualsevol altre sector del dret administratiu, davant d'aquesta situació, l'Administració pot dictar, sense tramitar una altra vegada el procediment i sense completar la instrucció pertinent, un nou acte ajustat a dret mentre la seua potestat estiga viva". Aquesta és una postura

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

reiterada, per exemple, en les recents sentències de 27 de gener de 2016 (recurs de cassació per a la unificació de la doctrina número 3735/2014, fonament de dret sisé) i de 3 de febrer de 2016 (recurs de cassació 1746/2014, fonament de dret tercer).

En conclusió:

a) La raó per la qual una sentència de la jurisdicció contenciosa administrativa declare la nul·litat de l'ordre de la conselleria competent en matèria d'hisenda per la qual s'establisquen els coeficients aplicables al valor cadastral a l'efecte de la comprovació de valors de determinats béns immobles de naturalesa urbana en l'àmbit dels impostos sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats i sobre successions i donacions no es pot qualificar com un defecte formal que haja disminuït les possibilitats de defensa de l'obligat tributari.

b) En no ser possible la retroacció del procediment, es pot dictar nova liquidació amb els elements al·legatoris o fàctics acumulats en la instrucció ja acabada, però sense que es puguin efectuar noves actuacions de comprovació de valors.

c) En el cas d'un procediment l'únic objecte del qual siga la comprovació de valors, davant del fet que el mitjà utilitzat per a la comprovació dels valors és el previst en l'article 57.1.b de la Llei general tributària i davant del veto jurisprudencial a la pràctica de noves actuacions, no és possible practicar nova liquidació.