

**DIRECCIÓN GENERAL  
DE TRIBUTOS Y JUEGO**

Gregorio Gea, 14.  
46009 VALENCIA

**NUMERO DE CRITERIO: CRI0001-16**

**Órgano:** Dirección General de Tributos y Juego.

**Fecha de salida: 04-05-2016**

**Cuestión planteada.**

Práctica de una nueva liquidación tras la anulación de una liquidación tributaria –fundamentada en una previa comprobación de valores por el medio previsto en el artículo 57.1.b de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria– por la estimación del recurso contencioso-administrativo, en el que se declara la nulidad de la Orden por la que se establecen los coeficientes aplicables al valor catastral a los efectos de la comprobación de valores.

**Contestación:**

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 2ª, del Tribunal Supremo de fecha 19 de noviembre de 2012, dictada en el recurso de casación en interés de la ley número 1215/2011, fijó la siguiente doctrina legal: *«La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia».*

La jurisprudencia también tiene establecido que la facultad de la Administración tributaria de liquidar de nuevo no es absoluta. Así, con independencia de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y del límite de no poder adoptar actos que sean más gravosos que los inicialmente acordados y posteriormente anulados (interdicción de la *reformacio in peius*), está sujeta a la imposibilidad de la repetición del mismo error por la Administración tributaria: *«Según hemos dicho en la repetida sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º), en esas situaciones, la negativa a reconocer a la Administración una tercera oportunidad deriva del principio de buena fe al que están sujetas las administraciones públicas en su actuación [artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre)] y es consecuencia de la fuerza inherente al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, conforme dispone hoy el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003, entendido como la adecuación entre medios y fines. Es, además, corolario de la proscripción del abuso de derecho, que a su vez dimana del pleno sometimiento de las administraciones públicas a la ley y al derecho ex artículo 103.1 de la Constitución Española. Jurídicamente resulta intolerable la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la repetición de idéntico yerro, por atentar contra su deber de eficacia, impuesto en el mencionado precepto constitucional, desconociendo el principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 de la propia Norma Fundamental [véanse tres sentencias de 3 de mayo de 2011 (casaciones 466/98, 4723/09 y 6393/09, FJ 3º en los tres casos)]. En el caso de resoluciones jurisdiccionales, habría que añadir que la nueva liquidación que reincide en el error constituye en realidad un acto dictado en contradicción con lo ejecutoriado, nulo de pleno derecho en virtud del*

**DIRECCIÓN GENERAL  
DE TRIBUTOS Y JUEGO**

Gregorio Gea, 14.  
46009 VALENCIA

*artículo 103.4 de la Ley de esta jurisdicción»* (por todas, fundamento de derecho cuarto de la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 2ª, del Tribunal Supremo de fecha 29 de septiembre de 2014, recurso para la unificación de doctrina 1014/2013, ponente Joaquín Huelin Martínez de Velasco).

Así las cosas, tras una sentencia de la jurisdicción contencioso-administrativa por la que se declare la nulidad de la orden de la Conselleria competente en materia de Hacienda por la que se establezcan los coeficientes aplicables al valor catastral a los efectos de la comprobación de valores de determinados bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y donaciones y, en consecuencia, se anule la liquidación practicada por la administración por ser contraria a derecho, cabe que la Administración tributaria de la Generalitat, con los límites señalados en el párrafo anterior, pueda practicar nueva liquidación.

Ahora bien, se plantea la duda de si la Administración tributaria puede tramitar otra vez el procedimiento, es decir, si puede completar la instrucción pertinente realizando nuevas actuaciones de comprobación de valor.

En este sentido, es jurisprudencia consolidada que únicamente cabe la retroacción en el caso de que se anule una liquidación tributaria por razones formales o procedimentales y siempre que se haya causado indefensión al obligado tributario, sin que sea de aplicación en las anulaciones por razones sustantivas o de fondo.

El Tribunal Supremo tiene dicho que *«nuestro sistema jurídico-tributario no contempla la retroacción de actuaciones para los casos en que se anula un acto por razones materiales [...] Ahora bien, no cabe olvidar que en nuestro sistema jurídico la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales [...] O, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los elementos de hecho imprescindibles para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no. Desde hace años este es el criterio del Tribunal Supremo [...] La retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar "marcha atrás". Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas exclusivamente imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión»* (fundamento de derecho tercero de la citada sentencia de 29 de septiembre de 2014).

También está consolidada en la jurisprudencia la forma de proceder de la administración cuando no quepa retrotraer las actuaciones por no encontrarnos ante una anulación por un cuestión de forma o procedimental que haya, como dice la Ley General Tributaria, *«disminuido las posibilidades de defensa»* del obligado tributario. En este sentido, en el fundamento de derecho cuarto de la citada sentencia de 29 de

**DIRECCIÓN GENERAL  
DE TRIBUTOS Y JUEGO**

Gregorio Gea, 14.  
46009 VALENCIA

septiembre de 2014, se puede leer: «*Como en cualquier otro sector del derecho administrativo, ante tal tesitura, la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva*». Postura reiterada, por ejemplo, en las recientes sentencias de 27 de enero de 2016 (recurso de casación para la unificación de la doctrina número 3735/2014, fundamento de derecho sexto) y de 3 de febrero de 2016 (recurso de casación 1746/2014, fundamento de derecho tercero).

En conclusión:

a) La razón por la cual una sentencia de la jurisdicción contencioso-administrativa declare la nulidad de la Orden de la Conselleria competente en materia de Hacienda por la que se establezcan los coeficientes aplicables al valor catastral a los efectos de la comprobación de valores de determinados bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones no se puede calificar como un defecto formal que haya disminuido las posibilidades de defensa del obligado tributario.

b) Al no caber la retroacción del procedimiento, se podrá dictar nueva liquidación con los elementos alegatorios o fácticos acopiados en la instrucción ya finalizada, pero sin que se puedan realizar nuevas actuaciones de comprobación de valores.

c) En el caso de un procedimiento cuyo único objeto sea la comprobación de valores, ante el hecho de que el medio utilizado para la comprobación de los valores es el previsto en el artículo 57.1.b de la Ley General Tributaria y ante el veto jurisprudencial a la práctica de nuevas actuaciones, no cabrá practicar nueva liquidación.