

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093382

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 169/2024, de 25 de enero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1280/2022

#### SUMARIO:

**Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Ejecución. Retroacción de actuaciones. Doctrina del doble tiro.** El TEAR estimó en parte el recurso interpuesto por la sujeto pasivo contra la ejecución de la Resolución de 17 de mayo de 2018 que acordó anular la liquidación de la Administración autonómica por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y ordenó retrotraer las actuaciones a fin de que la Administración proceda al debido cumplimiento de la Sentencia de este Tribunal que, a su vez, declaró la nulidad de pleno derecho de la liquidación por el mismo concepto impugnada, así como de las actuaciones de comprobación e investigación realizadas en ejecución de otra previa Resolución del TEAR, que fue rectificada por otra de 14 de octubre de 2021, al haber omitido la primera el encabezamiento correspondiente a la identificación del acto y del reclamante. La simple identificación del objeto de este proceso permite ya concluir el poco edificante *íter* procedimental producido en las actuaciones, el que se ha venido repitiendo con solapamiento de los procedimientos tributarios y económico-administrativos, y con reiteración por parte de la Administración tributaria de unos mismos defectos procedimentales, que reflejan un estándar de calidad incompatible con lo que demanda un Estado social y democrático de derecho, la eficacia de la actuación administrativa que impone la Constitución, y el Derecho Fundamental a la buena administración que consagra la Carta de la Unión Europea. Todo esto hasta llegar a la Sentencia de 2 de febrero de 2021 de esta misma Sala que, haciendo aplicación de la doctrina del prohibición del doble tiro, declaró "Por ello, la tercera comprobación del valor y la liquidación emitidas al no poder producir ningún efecto, se deben considerar nulas de pleno derecho por haber sido dictadas prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello", así como, ordenó en su parte dispositiva la nulidad de pleno derecho de la liquidación impugnada, así como de las actuaciones de comprobación e investigación realizadas y la Administración autonómica perdió el derecho a determinar la deuda tributaria como consecuencia de la repetición de la falta de motivación de la comprobación de valores, sin que por ello tampoco pudiera fundamentar una tercera liquidación provisional en los valores declarados por el obligado tributario. Esto es lo que declara la Sentencia firme de 2 de febrero de 2021; y por ello acertó la Resolución del TEAR ahora impugnada, en cuanto acordó anular la tercera liquidación que se dictó en contradicción con el estado de cosas ejecutoriado, pero erró al ordenar la retroacción de las actuaciones inspectoras de la Administración, por cuanto ninguna actuación procesal debía reanudarse, ni la Administración tributaria podía resolver ya nada más. A la Administración tributaria únicamente le cabía proceder a la ejecución de lo resuelto, anulando todos los actos que traían causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora. **Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Buena Administración.** Por otro lado, la Administración demandante está impelida en sus expedientes administrativos a integrar de manera ordenada la totalidad de los documentos que sirven de antecedente y fundamento a la resolución administrativa. Este deber no está necesitado de recordatorios ni ruegos para su cumplimiento, y consta aquí clamorosamente incumplido. El expediente remitido por la Administración tributaria de la Generalitat de Cataluña es un simple escaneado de un amontonamiento de documentos, que conforma un solo archivo PDF de 671 páginas y que tiene un volumen de 32.5 MB, e incumple las normas técnicas de interoperabilidad y hace farragosa la búsqueda de los documentos que se relacionan en el índice anexo no vinculado, lo que se deja dicho, por cuanto si se ha llegado a la conclusión que el incumplimiento por parte de la Administración de la obligación de remisión e integridad del expediente administrativo no puede repercutir en perjuicio del administrado, a igual resultado deberá llegarse cuando el incumplimiento de la Administración impide o dificulta gravemente la búsqueda de los documentos que se dice justifican el derecho determinado en el expediente. En definitiva, la torpeza en la formación del expediente administrativo únicamente podría repercutir en perjuicio de quien tiene la obligación de lo contrario, en garantía de una buena administración y de los derechos de los administrados, y seriedad de la decisión administrativa.

#### PONENTE:

Don Javier Aguayo Mejía.

Magistrados:

Don JAVIER AGUAYO MEJIA  
Don RAMON GOMIS MASQUE  
Don EMILIA GIMENEZ YUSTE  
Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO 1280/2022 (recurso sección 645/2022)

Partes: Adriana

C/

ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO (TEAR)

GENERALITAT DE CATALUÑA

En aplicación de la normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

**S E N T E N C I A N° 169**

Ilmos/as. Sres/as.:

**PRESIDENTE:**

JAVIER AGUAYO MEJIA

**MAGISTRADOS:**

RAMON GOMIS I MASQUE

EMILIA GIMENEZ YUSTE

MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

En la ciudad de Barcelona, a veinticinco de enero de dos mil veinticuatro

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 1280/2022, interpuesto por Adriana, representada por Procuradora de los Tribunales Maria Francesca Bordell Sarro, y defendida por el Letrado Pablo Santos Alemany, contra la Administración General del Estado, representada por el Sr. Abogado del Estado; habiendo comparecido como codemandada la Generalitat de Catalunya, representada y defendida por la Abogada de la misma.

Ha sido ponente el Ilmo. Sr. Magistrado Javier Aguayo Mejia, quien expresa el parecer de la sala.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

Por la representación de la Generalitat de Cataluña se interpuso recurso contencioso administrativo contra Resoluciones del TEAR de Cataluña recaídas en el recurso contra la ejecución 08-03926-2018-50.

## Segundo.

1.- Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción.

2.- Llegado el momento, la parte actora presentó escrito de demanda, en la que interesó el dictado de una sentencia estimatoria que anulase la resolución impugnada, en cuanto acuerda la retroacción de actuaciones para que la ATC dictase nueva resolución, en cumplimiento de una Sentencia de este mismo Tribunal.

3.- La Administración General del Estado presentó escrito de contestación en el que propuso que la retroacción de actuaciones es conforme a derecho y que el derecho de la Administración a liquidar no está prescrito, por lo que solicitó una sentencia desestimatoria del recurso con expresa imposición de costas a la recurrente.

4.- La Generalitat de Cataluña presentó escrito de contestación, en el que razonó que la Resolución del TEAR es conforme a derecho, y que por ello procedía la desestimación del recurso y la imposición de las costas a la actora.

## Cuarto.

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

## Quinto.

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Es objeto de este recurso contencioso-administrativo la Resolución de 15 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña que, estimando en parte el recurso interpuesto por Maria Francesca Bordell Sarro contra la ejecución de la Resolución de 17 de mayo de 2018 recaída en la reclamación NUM000, acordó anular la liquidación de la ATC por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones de la que resultaba una cuota tributaria de 7002,21 euros, y ordenó retrotraer las actuaciones a fin de que la ATC proceda al debido cumplimiento de la Sentencia de 2 de febrero de 2021 de este Tribunal que, a su vez, declaró la nulidad de pleno derecho de la liquidación por el mismo concepto impugnada, así como de las actuaciones de comprobación e investigación realizadas en ejecución de otra previa Resolución del TEARC.

Resolución rectificada por otra de 14 de octubre de 2021, al haber omitido la primera el encabezamiento correspondiente a la identificación del acto y del reclamante.

### Segundo.

1.- La simple identificación del objeto de este proceso permite ya concluir el poco edificante íter procedimental producido en las actuaciones, el que se ha venido repitiendo con solapamiento de los procedimientos tributarios y económico-administrativos, y con reiteración por parte de la Administración tributaria de unos mismos defectos procedimentales, que reflejan un estándar de calidad incompatible con lo que demanda un Estado social y democrático de derecho, la eficacia de la actuación administrativa que impone la Constitución, y el Derecho Fundamental a la buena administración que consagra la Carta de la Unión Europea. Todo esto hasta llegar a la Sentencia de 2 de febrero de 2021 de la sección 2ª de esta misma Sala (recurso 522/2018) que, haciendo aplicación de la doctrina del prohibición del doble tiro, declaró " Por ello, la tercera comprobación del valor y la liquidación emitidas al no poder producir ningún efecto, se deben considerar nulas de pleno derecho por haber sido dictadas prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello", así como, ordenó en su parte dispositiva la nulidad de pleno derecho de la liquidación impugnada, así como de las actuaciones de comprobación e investigación realizadas.

Esto es, que si bien puede la Administración realizar actuaciones de comprobación sobre el mismo concepto tributario que fue el objeto de dos previas liquidaciones anuladas por defectos formales, siempre y cuando no haya prescrito la acción para liquidar la deuda tributaria mediante liquidación, y esta tercera oportunidad no incurra en exceso, este resultado de exceso se produce cuando la segunda infracción es idéntica u homogénea a la

determinante de la primera anulación, pues otro caso sería tanto como permitir dejar indefinidamente abiertos los procedimientos tributarios.

Por consiguiente, ATC perdió el derecho a determinar la deuda tributaria como consecuencia de la repetición de la falta de motivación de la comprobación de valores, sin que por ello tampoco pudiera fundamentar una tercera liquidación provisional en los valores declarados por el obligado tributario.

Esto es lo que declara la Sentencia firme de 2 de febrero de 2021; y por ello acertó la Resolución del TEAR ahora impugnada, en cuanto acordó anular la tercera liquidación que se dictó en contradicción con el estado de cosas ejecutoriado, pero erró al ordenar la retroacción de las actuaciones inspectoras de la ATC, por cuanto ninguna actuación procesal debía reanudarse, ni la Administración tributaria podía resolver ya nada más. A la Administración tributaria únicamente le cabía proceder a la ejecución de lo resuelto, anulando todos los actos que traían causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

2.- Así se desprende igualmente de la doctrina jurisprudencial, reiterada en el sentido que no le cabe a los Tribunales Económico-administrativos ordenar la retroacción de las actuaciones como consecuencia de la anulación de la actuación tributaria por motivos distintos a la existencia de defectos formales, de la que es ejemplo la Sentencia de 22 de julio de 2021 TS3ª (recurso 499/2020), que declara:

<<Ahora bien, la resolución de un tribunal económico-administrativo únicamente puede ordenar la retroacción de actuaciones en aquellos casos en que: (i) se aprecie la existencia de defectos de forma en el acto impugnado o en la tramitación del procedimiento del que éste resulta y, (ii) que dichos defectos hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante.

En este sentido, se ha pronunciado esta Sala en sentencias, entre otras, de 7 de abril de 2011 (casación número 872/2006; ES:TS:2011:2580), 26 de marzo de 2012 (casación número 5827/2009; ES:TS:2012:2104), 14 de junio de 2012 (casaciones números 5043/2009, ES:TS:2012:5537 y 6219/2009, ES:TS:2012:5461), 25 de octubre de 2012 (casación número 2116/2009; ES:TS:2012:7914), 15 de septiembre de 2014 (casación número 3948/2012; ES:TS:2014:3728) y 19 de mayo de 2020 (RCA/5693/2017; ES:TS:2020:977)], en las que declara:

"Es jurisprudencia de esta Sala que los órganos económico-administrativos no pueden a su albur decretar la retroacción de las actuaciones inspectoras, haciendo abstracción del vicio que determina la anulación de la liquidación tributaria [sentencias de 7 de abril de 2011 (casación 872/06, FJ 3º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º) y 25 de octubre de 2012 (casación 2116/09, FJ 3º)]. En la segunda de las sentencias citadas hemos razonado que el legislador (véase el artículo 83 de la Ley General Tributaria de 2003; en el mismo sentido, el artículo 90 de la Ley homónima de 1963) ha querido distinguir entre las competencias en materia de liquidación ("gestión", en la terminología de la Ley de 1963, "aplicación de los tributos", en la de 2003) y de revisión, atribuyéndolas a instancias administrativas diferentes. Se trata de un principio nuclear de nuestro sistema tributario que debe presidir cualquier interpretación que se haga de las normas reguladoras de la materia. De modo que hay que eludir todo entendimiento que atribuya a los tribunales económico-administrativos competencias en materia de liquidación, más allá de las que sean consecuencia obligada de su tarea de revisar el acto tributario reclamado.

Pues bien, el artículo 239.2 de la Ley General Tributaria de 2003 (como antes el 169 de la Ley de 1963) impone al órgano competente para resolver la reclamación la obligación de decidir todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados. En cuanto a su alcance, cabe que la resolución que adopten los órganos de revisión económico-administrativa sea estimatoria, desestimatoria o de inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales (artículo 239.3, primer párrafo, de la Ley de 2003).

El régimen jurídico expuesto, como hemos reconocido en reiteradas ocasiones, otorga a los tribunales económico-administrativos una amplia facultad revisora, que va desde la mera modificación a la nulidad radical de los actos impugnados y que les faculta para decidir cuantas cuestiones se deriven del expediente, hayan sido o no planteadas por las partes (sentencia de 11 de marzo de 2010, casación 8651/04, FJ 4º). Sin embargo, tan amplias facultades deben ir acompañadas de las garantías necesarias para preservar la seguridad jurídica subjetiva y la defensa en plenitud de los derechos de los interesados (sentencia de 30 de junio de 2011, casación 3958/07, FJ 3º), dentro siempre de los límites propios de la función que tienen atribuida.

Por ello, les cabe, en efecto, declarar la nulidad del acto impugnado, anularlo total o parcialmente e, incluso, ordenar a los órganos de gestión que dicten otro acto administrativo de liquidación con arreglo a las bases fijadas en la propia resolución de revisión. Pueden también aprobar resoluciones que expulsen del mundo del derecho dicho acto porque ha sido adoptado sin cumplir las garantías formales y procedimentales dispuestas en el ordenamiento jurídico o sin contar con los elementos de juicio indispensables para decidir, ordenando dar marcha atrás, retrotraer las actuaciones y reproducir el camino, ya sin los defectos o las carencias inicialmente detectadas.

Ahora bien, no debe olvidarse 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 [el propio artículo 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003, en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad; véase también el artículo 66.4 del Reglamento general de desarrollo de la mencionada Ley en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo)]. 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 antiguo este es el criterio del Tribunal Supremo [pueden consultarse las sentencias de 30 de noviembre de 1995 (apelación 945/92, FJ. 2º); 15 de noviembre de 1996 (apelación 2676/92, FJ 4º); y 29 de diciembre de 1998 (casación 4678/93, FJ 3 º); más recientemente, las sentencias de 26 de enero de 2002 (casación 7161/96, FJ 4º); 9 de mayo de 2003 (casación 6083/98, FJ 3 º); 19 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 533/04, FJ 4º); 24 de mayo de 2010 (casación interés de ley 35/09, FJ 6º); y 21 de junio de 2010 (casación para la unificación de doctrina 7/05, FJ 3º), entre otras muchas].

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 imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión".>>

3.- Esto no es únicamente una cuestión de precisión en la terminología empleada, pues los escritos de contestación enseñan que, a pesar de la claridad de la declaración judicial consecuencia de la doctrina de prohibición del doble tiro, continúan proponiendo que la ATC tiene derecho a determinar nuevamente la deuda por el mismo concepto tributario (lo que sería mediante una cuarta liquidación); esto, en contradicción con lo ejecutoriado, y al socaire de la confusión que provoca la orden de retrocción de la Resolución del TEAR, que por ello será declarada disconforme en Derecho.

### Tercero.

1.- Este enjuiciamiento no quedaría satisfecho ni no pusiera de manifiesto la deficiente manera con la que la Administración tributaria aquí recurrente presenta sus expedientes administrativos.

2.- La Administración demandante está impelida en sus expedientes administrativos a integrar de manera ordenada la totalidad de los documentos que sirven de antecedente y fundamento a la resolución administrativa. Este deber no está necesitado de recordatorios ni ruegos para su cumplimiento, y consta aquí clamorosamente incumplido.

Traemos en este momento a colación la STC 85/2006, en cuanto sienta que <<Importa subrayar que puede ocurrir que, pese a los reiterados requerimientos del órgano jurisdiccional, la Administración no consiga cumplir su 'deber' de remitir el expediente completo. Pero entonces las consecuencias desfavorables del incumplimiento de ese 'deber' no habrán de ser soportadas por el ciudadano>>, como sucede precisamente en este caso, en el que los ajustes tributarios se sostienen en la afirmación de unos hechos, que sin embargo no se aportan al expediente administrativo, ni, por consiguiente, están a la vista de los órganos que deben analizar la legalidad de esta actuación administrativa, lo que conlleva que no se pueda tener por acreditado el derecho que se afirma.

Pero también la Sentencia de 2 de octubre de 2023 sec. 2ª TS3ª (recurso 109/2022), que declara, con relación el expediente administrativo formado por el simple escaneado de un aluvión de documentos sin índice vinculado, como es el presente caso, que <<Una transformación de documentos en formato papel a un formato digital no es simplemente proporcionar una imagen escaneada. sino que la imagen ha de poder identificarse para su eficaz y rápida consulta mediante el correspondiente índice (...) Ese índice lateral izquierdo cuando el expediente es electrónico o de la Administración digital ha de permitir su consulta desplegando las hojas sin necesidad de visualizar todas las páginas cada vez que se opte por comprobar o contrastar un dato. Lo anterior es lo que permiten los documentos digitalizados en PDF con el servicio de índice, es decir, al colocar el cursor sobre el apartado correspondiente se abre en la página buscada, aunque el documento en PDF tenga miles de páginas.>>.

3.- El expediente remitido por la Administración tributaria de la Generalitat de Cataluña es un simple escaneado de un amontonamiento de documentos, que conforma un solo archivo PDF de 671 páginas y que tiene un volumen de 32.5 MB, e incumple las normas técnicas de interoperabilidad y hace farragosa la búsqueda de los documentos que se relacionan en el índice anexo no vinculado, lo que se deja dicho, por cuanto si se ha llegado a la conclusión que el incumplimiento por parte de la Administración de la obligación de remisión e integridad del expediente administrativo no puede repercutir en perjuicio del administrado, a igual resultado deberá llegarse cuando el incumplimiento de la Administración impide o dificulta gravemente la búsqueda de los documentos que se dice justifican el derecho determinado en el expediente.



En definitiva, la torpeza en la formación del expediente administrativo únicamente podría repercutir en perjuicio de quien tiene la obligación de lo contrario, en garantía de una buena administración y de los derechos de los administrados, y seriedad de la decisión administrativa.

#### **Cuarto.**

En atención la desestimación íntegra de las pretensiones de las contestaciones de la demanda que conducen los anteriores fundamentos, procede imponer a la demandada y a la codemandada el pago de las costas, conforme dispone el artículo 139 LRJCA, si bien hasta la cifra máxima de 1.000 euros para cada una de ellas (2.000 euros en total, impuestos en su caso incluidos), importe que se determina en atención a la entidad del debate y cuantía económica del proceso.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

#### **FALLAMOS:**

**1.-** Estimar el presente recurso contencioso-administrativo.

En su virtud, anular el extremo de la Resolución impugnada que acuerda la retroacción de actuaciones, en los términos que expresan los dos últimos párrafos del fundamento segundo.1 de esta Sentencia.

**2.-** Imponer a la demandada y a la codemandada el pago de las costas procesales causadas, en los términos indicados en el último fundamento jurídico de esta Sentencia.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se unirá certificación a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Notifíquese a las partes la presente Sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

**PUBLICACIÓN.** La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Magistrado Presidente. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.