



MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y HACIENDA

SECRETARÍA DE ESTADO
DE HACIENDA Y PRESUPUESTOS

SECRETARIA GENERAL
DE HACIENDA

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO
CENTRAL

PLENO

**IMPUESTO SOBRE EL
VALOR AÑADIDO**

RG: 229 - 09

VOCALIA QUINTA

A.L.

Fecha de Sala: 29/06/2010

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada en el encabezamiento, en recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Pleno, interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA** de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), contra la Resolución de 22 de mayo de 2008 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) recaída en la reclamación económico-administrativa nº 08/12711/2002 interpuesta por xxxxxxxxx con C.I.F. xxxxx, con domicilio a efectos de este recurso de alzada en xxxxxxxxxxxxxxxx xx , según escrito de alegaciones al recurso de alzada anterior presentado por D. xxxxx como representante de la mercantil citada; contra acuerdo de liquidación, de fecha 24 de octubre de 2000, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT dimanante

de Acta suscrita en disconformidad (número 70306382), de fecha 6 de julio de 2000, número de liquidación A0885002030000165, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), período 1993 y 1994, y cuantía de 1.391.789,51 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.– Por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña, se dictó el 24 de octubre de 2000 acuerdo de liquidación dimanante de Acta suscrita en disconformidad (modelo A02) relativa al concepto IVA, ejercicios 1993 y 1994, por importe de 259.785.694 pesetas.

Mediante acuerdo de 5 de agosto de 2002 se dictó administrativo de resolución de un procedimiento de tasación pericial contradictoria por el que se anula la anterior liquidación y se dicta una nueva por importe de 1.391.789,51 euros, con número de clave de liquidación A0885002030000165. Dicho acuerdo es notificado el día 5 de agosto de 2002.

Interpuesta reclamación económico-administrativa contra el anterior acuerdo en fecha 14 de agosto de 2002, el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña dictó resolución estimatoria el 22 de mayo de 2008, por la que declara no prescrito el derecho a la Administración a determinar la deuda tributaria de los ejercicios a que se refiere el expediente, rechaza las pretensiones de la entidad reclamante sobre la valoración dada por la inspección a un inmueble transmitido obtenida a partir de un procedimiento de tasación pericial contradictorio, y confirma la regularización practicada por la Dependencia Regional de Inspección con fundamento en la tasación pericial contradictoria promovida por el propio reclamante. No obstante acordó su anulación habida cuenta que fue practicada atendiendo a un período de liquidación anual, no previsto en la normativa reguladora del IVA; haciéndose constar en el fundamento de derecho 13 y en el fallo lo siguiente:



RG: 229 - 09

“13.- Con todo ello, este Tribunal entiende que, a efectos del IVA, la Administración Tributaria sólo puede practicar liquidaciones que atiendan a un período de liquidación trimestral o, en su caso, mensual; sin que resulte admisible la práctica de liquidaciones en las que se considere, como período de liquidación, el año natural.

Por consiguiente, en casos como el presente, en que la inspección ha practicado una liquidación respecto del IVA, atendiendo a unos períodos de liquidación anual, únicamente procede su anulación.

Por lo expuesto,

Este TEAR de Cataluña, reunido en Sala y fallando en primera instancia, acuerda en primera instancia estimar la presente reclamación anulando el acuerdo impugnado”.

SEGUNDO.- Con fecha 31 de julio de 2008 el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpuso recurso de alzada ordinario contra la anterior resolución del TEARC por el motivo siguiente: *“El TEAR debió indicar en su pronunciamiento, la posibilidad de dictar un nuevo acuerdo en sustitución del anulado”.*

En su escrito de alegaciones, fundamenta el recurso de alzada, considerando:

A).- El Centro Directivo comparte el pronunciamiento del TEAR en relación con que sólo pueden practicarse liquidaciones que atiendan a un período de liquidación trimestral o, en su caso, mensual, sin que resulte admisible la práctica de liquidaciones en las que se considere, como período de liquidación, el año natural. Pero echa a faltar el reconocimiento por parte

del tribunal de la posibilidad de dictar unas nuevas liquidaciones en sustitución de las anuladas; y a tal efecto transcribe varias resoluciones del TEAR en las que se alude a dicha posibilidad, así como resolución del TEAC.

B).- El Centro Directivo considera que aun cuando existe la posibilidad de dictar nueva liquidación en el caso objeto de recurso de alzada, la discusión doctrinal aconseja que el propio fallo recoja esta posibilidad, con el fin de evitar posibles controversias en el momento en que la Oficina gestora dicte, en ejecución de fallo, los acuerdos de liquidación e imposición de sanción correspondientes en sustitución de los anulados. Lo expuesto se desprende del artículo 40 del RPREA, aplicable al caso.

C).- Por su parte, el artículo 239.3 de la LGT establece que 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. Apoya también su postura en el artículo 66.2 del vigente Reglamento de Revisión en vía administrativa.

Concluye su escrito señalando que:

“Así pues, todo indica que el TEAR de Cataluña debió recoger expresamente en la resolución que ahora se impugna la posibilidad de dictar nuevas liquidaciones en sustitución de las anuladas, cosa que no hizo, lo que debe determinar su anulación.

Por todo ello, este Departamento de Inspección Financiera y Tributaria solicita del TEAC que se anule la resolución del TEAR de Cataluña que es objeto de la presente alzada, en los términos que han sido expuestos”.

CUARTO.- La entidad interesada presenta escritos de alegaciones con fechas 23 de diciembre de 2008 y 21 de julio de 2009, oponiéndose al



RG: 229 - 09

recurso de alzada presentado por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, manifestando en síntesis:

- La extemporaneidad del recurso de alzada ordinario interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.
- Procedencia de la inadmisión del recurso de alzada por falta de formulación de alegaciones en la interposición del mismo.
- Con apoyo en la jurisprudencia y doctrina que cita, concluye en la improcedencia de dictar una nueva liquidación como consecuencia de la estimación de la reclamación económico-administrativa por el TEARC.
- Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, pues no existe interrupción de la prescripción por la excesiva duración de las actuaciones inspectoras, que franquean el plazo máximo de doce meses. Asimismo alega la prescripción del derecho de la Administración a liquidar por interrupción de las actuaciones por más de seis meses.
- Mantiene íntegramente su alegación en disconformidad con el valor otorgado al inmueble por la tasación pericial contradictoria, por los argumentos y razonamientos jurídicos vertidos en la instancia económico-administrativa. El criterio del TEARC ha dejado imprejuizado uno de los motivos de oposición a la liquidación en la primera instancia incurriendo en un vicio de incongruencia omisiva.
- Caducidad del expediente de tasación pericial contradictoria y consiguiente prescripción del derecho a liquidar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para conocer del recurso que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo hábil y por persona legitimada de conformidad con lo previsto en la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa.

La cuestión sobre la que versa este recurso de alzada ordinario, planteado por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT es la de si la resolución del TEARC debió indicar en su pronunciamiento, o no, la posibilidad de dictar un nuevo acuerdo en sustitución del anulado.

SEGUNDO: Con carácter previo al pronunciamiento sobre la cuestión anterior, debe indicarse que el TEARC, por resolución de 31 de mayo de 2007 acuerda anular el acto de liquidación derivado de las actuaciones inspectoras en las que se extendió Acta de disconformidad (modelo A02) número 70306382.

Como se ha indicado en los antecedentes de hecho, el TEARC pese a considerar no prescrito el derecho a la Administración a determinar la deuda tributaria de los ejercicios a que se refiere el expediente, y rechazar las pretensiones de la entidad reclamante sobre la valoración dada por la inspección a un inmueble transmitido obtenida a partir de un procedimiento de tasación pericial contradictorio, confirmando la regularización practicada por la Dependencia Regional de Inspección con fundamento en la tasación pericial contradictoria promovida por el propio reclamante; acordó su anulación, habida cuenta que fue practicada atendiendo a un período de liquidación anual, no previsto en la normativa reguladora del IVA. En la citada resolución del TEARC se anula el acuerdo de liquidación por cuanto la Administración tributaria sólo puede practicar liquidaciones que atiendan a un período de liquidación trimestral o, en su caso, mensual (para el



RG: 229 - 09

supuesto de que el empresario o profesional sujeto pasivo del IVA deba o pueda presentar las autoliquidaciones mensualmente), sin que resulte admisible la práctica de liquidaciones en las que se considere, como período de liquidación, el año natural.

Esta conclusión a la que llega el TEARC, por la que anula el acto de liquidación; esto es, las liquidaciones objeto de IVA deben responder al período de liquidación del impuesto, trimestral o mensual, al que se acogen los sujetos pasivos; es aceptada por las partes, tanto por la entidad reclamante como por la Administración tributaria, manifestando así su conformidad con ella. La primera no impugna la resolución y la segunda así lo expresa de manera manifiesta en su escrito de alegaciones.

No puede ser de otra forma, a la vista de la normativa interna reguladora del impuesto, que cita el TEARC en la resolución, derivada de lo dispuesto en el artículo 22.4 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo, y actual artículo 252 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 (*“1. La declaración de IVA deberá presentarse dentro de un plazo que fijarán los Estados miembros. Este plazo no podrá exceder en más de dos meses al vencimiento de cada período impositivo. 2. El período impositivo se fijará por los Estados miembros en uno, dos o tres meses. No obstante, los Estados miembros pueden establecer períodos diferentes que, en ningún caso, podrán exceder de un año”*).

Teniendo en cuenta la limitación establecida por la normativa comunitaria (período impositivo de uno, dos o tres meses, si bien se puede establecer período diferente que no puede exceder de un año), nuestro legislador recoge en los artículos 164.uno y 167.uno de la LIVA desarrollados por el artículo 71.3 del RIVA, que el período de liquidación coincidirá con el trimestre natural, a salvo de los supuestos que recoge a continuación, en que el período de liquidación es mensual. En definitiva, el período de liquidación a efectos del IVA es trimestral o mensual, en función de las

circunstancias o cumplimiento de las condiciones que se recogen en dichos preceptos.

Al margen de otros preceptos de la LIVA y del RIVA que aluden a los períodos de liquidación (trimestral o mensual) para cuantificar el resultado de la misma (de especial trascendencia para el sujeto pasivo que debe cuantificar la deuda a ingresar o el crédito que se genera a su favor bien para solicitar la devolución o bien para compensar en autoliquidaciones posteriores; pero también para la Administración puesto que no puede dejar de aplicar aquellas normas cuyo cumplimiento resulta necesario para cuantificar la deuda o el crédito de cada período) y de los efectos que lleva consigo el que no se tenga en cuenta esta forma de proceder, pudiendo alterar sustancialmente el resultado, tanto respecto de los períodos comprobados, como también puede tener efecto sobre los posteriores que no hubieran sido objeto de comprobación (puesto de manifiesto también por el TEARC) y que podrían ocasionar perjuicios para el obligado tributario; de las normas generales tributarias se deduce también que la forma de proceder por la Administración tributaria no puede ser otra que la de cuantificar el resultado de la comprobación por períodos de liquidación. Así se desprende de lo dispuesto en los artículos 101.1, 102.2, 137.2, 139.2, 148 y 153 de la LGT de 17 de diciembre de 2003 y, en su desarrollo, artículos 87.2, 101.1.2 y 3, 164.5 y 178.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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 (RGGIT); así como de los artículos 11 y 49 del anterior Reglamento General de Inspección de los Tributos (RGIT) aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

Baste así señalar como, por ejemplo, el artículo 164.5 del RGGIT dispone que *“en relación con cada obligación tributaria objeto del procedimiento podrá dictarse una única resolución respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos períodos impositivos o de liquidación comprobados”*.



RG: 229 - 09

Conviene resaltar también el artículo 49 del anterior RGIT (si bien ha quedado derogado por la entrada en vigor del actual RGGIT) que, en su apartado cuarto dispone que *“en relación con cada tributo o concepto impositivo, podrá extenderse una única acta respecto de todo el período objeto de comprobación, al objeto de que la deuda resultante del conjunto de los ejercicios integrantes de dicho período pueda determinarse mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos ejercicios”*.

Esto es, si bien el Acta o el acuerdo de liquidación puede referirse a varios ejercicios, períodos como señala el actual RGGIT y ello deberíamos señalar respecto del IVA, debe individualizarse el resultado de cada uno de los períodos objeto de comprobación, de cada liquidación referida a un período concreto (que puede coincidir en relación con determinados tributos con el ejercicio anual, no así en IVA), de forma que la deuda final resultante del acto o acuerdo puede determinarse por la suma algebraica de todas las liquidaciones.

Esta tesis viene avalada asimismo por la jurisprudencia. Si bien en alguna ocasión se ha indicado por los órganos jurisdiccionales que el Acta puede extenderse a todo el período objeto de comprobación sin que ello sea contrario a lo dispuesto en el artículo 71.3 del RIVA (así la sentencia de la Audiencia Nacional, AN, de 11 de junio de 2003, recurso 0847/2001, confirmada por el Tribunal Supremo, TS, en sentencia desestimatoria de 18 de diciembre de 2008, recurso de casación para la unificación de doctrina 53/2004, si bien no entra a conocer de la cuestión que nos planteamos ahora pues, teniendo en cuenta el principio de non reformatio in peius, elude pronunciarse sobre ello al considerar que en todo caso el modo de proceder de la Administración, en el supuesto enjuiciado, no causó perjuicio alguno al recurrente ya que se atendió a la fecha de la factura y al trimestre correspondiente a efectos de la prescripción de la sanción, beneficiándose en cuanto al cómputo de intereses; sin que entre tampoco a

conocer de otras posibles consecuencias que podrían haberse derivado si se hubiera liquidado por períodos trimestrales o mensuales y que podrían haber resultado más favorables al obligado tributario), ello no viene sino a ratificar lo que acabamos de exponer, que estamos ante dos aspectos distintos de la regularización: la individualización de cada una de las deudas resultantes de cada período de liquidación y el contenido del Acta o del acuerdo por el que se concluye el procedimiento de comprobación que podrá englobar diversos períodos de liquidación comprendiendo una sola deuda, resultante de la suma algebraica de todos ellos. Expresamente indica la AN que el período de liquidación debe coincidir con el trimestre natural (o con el mes natural en el caso de sujetos pasivos obligados a presentar en este plazo sus declaraciones-liquidaciones, o acogidos al sistema de devolución mensual), si bien cuestión distinta es que en el Acta (y por tanto también en el acuerdo de liquidación derivado de la anterior propuesta, tras los trámites del procedimiento inspector necesarios) pueda extenderse recogiendo la suma algebraica de todos los períodos de liquidación. Lo que resulta conforme a las normas, añadimos nosotros, por cuanto la propia LGT, como el RGGIT, como se ha indicado anteriormente, permiten dicha actuación, siempre y cuando queden identificadas las deudas correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación.

Es jurisprudencia reiterada del TS que conforme a lo establecido en el artículo 71.3 del RIVA, el período de liquidación del IVA coincide con el trimestre natural, o mensual, debiendo presentarse declaración por cada período de liquidación; y así lo afirma desde el Auto de 29 de abril de 2002 (recurso 2045/2000), entre otros, en Autos de 24 de enero de 2008 (recurso 4657/2006), 19 de febrero de 2009 (recurso 4802/2008), 30 de abril de 2009 (recurso 4601/2008) de 28 de mayo de 2009 (recurso 4605/2008) y 16 de julio de 2009 (recurso 6357/2008). Todos ellos, llevan a concluir al TS la inadmisión por cuantía de los recursos presentados pues si bien la liquidación derivada del acto administrativo supera la cuantía fijada para acceder al recurso de casación, señala que el importe resulta de la suma de las cantidades correspondientes a cada trimestre o mes, que no superarían el importe para acceder al recurso. Y, aun cuando en ocasiones el propio órgano jurisdiccional no determina el importe correspondiente a cada período de liquidación, pues no puede llevar a



RG: 229 - 09

cabo dicha labor ya que la Administración tributaria no ha desglosado por períodos la deuda, el TS tiene en cuenta la cuantificación por trimestre o mes, porque así lo exigen las normas reguladoras del IVA. Así, en el último de los Autos citados, expone que es irrelevante que se haya levantado una sola acta y que se haya girado una única liquidación, pues las mismas se refieren a una pluralidad de ejercicios o períodos fiscales.

En el mismo sentido, se pronuncia, entre otras, en las sentencias de 18 de mayo de 2009 (recurso 182/2008), de 24 de junio de 2009 (recurso 2361/2003), remarcando que las liquidaciones por IVA son mensuales o trimestrales, y no anuales, de acuerdo con la LIVA y el RIVA; y si bien en su sentencia de 25 de noviembre de 2009 (recurso número 983/2004) hace referencia a la declaración resumen anual a presentar en el mes de enero siguiente a cada ejercicio natural, ello es en base a la normativa aplicable en los años examinados en la sentencia en los que se exigía la presentación junto con dicha declaración de las declaraciones-liquidaciones trimestrales o anuales y, por ello, concluye que aunque la declaración resumen anual no tiene en sí misma un contenido liquidatorio, implica y comporta una ratificación de las distintas liquidaciones efectuadas durante el año, esto es, mantiene el criterio que hemos expuesto anteriormente, las liquidaciones deben corresponderse con los períodos trimestral o mensual, sin perjuicio de la existencia de un resumen que comprenda el sumatorio de todas las anteriores, que por ello tiene un contenido ratificadorio de las liquidaciones mensuales o trimestrales.

En sentido análogo, y en relación con otros tributos, en concreto en referencia al Impuesto sobre Sociedades, se ha pronunciado el TS considerando que deben distinguirse separadamente las cantidades correspondientes a cada ejercicio en concreto, cuando se recogen en una misma actuación inspectora que concluye en una única Acta y acuerdo de liquidación. Doctrina que ya señalaba en la sentencia de 27 de octubre de 2001 (recurso 796/1996).

En definitiva, sin perjuicio de que la liquidación contenida en el acto administrativo sea el resultado de la suma algebraica a la que hemos aludido, en el mismo deben cuantificarse y liquidarse respecto del IVA la deuda individualizada de cada uno de los períodos objeto de comprobación.

TERCERO: Debemos también referirnos al hecho de que en la resolución del TEARC de 22 de mayo de 2008, este órgano económico-administrativo entra a resolver con carácter previo a la cuestión que conlleva la anulación de la liquidación, diversas cuestiones de fondo que plantea el acto administrativo relativas a otros preceptos de carácter material del tributo por el que se comprueba la situación del obligado tributario.

Sin entrar a conocer de dichas cuestiones y de la adecuación de la resolución administrativa en estos extremos o no a la norma (ninguna de las partes planteó en su día la revisión de la actuación del órgano revisor por estos extremos) si debemos plantearnos los efectos de una anulación efectuada por un órgano económico-administrativo de un acto administrativo por las consideraciones que llevaron al TEARC a estimar la reclamación, o dicho de otro modo, la conveniencia o no de haber entrado en su pronunciamiento.

Considerando el principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo, cuando un TEA anula un acto administrativo impugnado por estimar existente un defecto formal que invalida el acto, bien retro trayendo las actuaciones y ordenando la práctica de una nueva liquidación en la que se corrijan los defectos observados, bien anulando el acto administrativo por considerar que el vicio no permite la retroacción, el principio citado impide formular declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo. Lo contrario (entrar a conocer de la cuestión de fondo que plantea el acto impugnado), además de suponer una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos gestores, supondría crear una situación de indefensión del



RG: 229 - 09

obligado tributario o interesado, con vulneración del ordenamiento, ya que cuando se practicase nueva liquidación (por retroacción de las actuaciones corrigiendo los defectos observados o por iniciar un nuevo procedimiento de liquidación en su caso al impedir los defectos puestos de manifiesto la retroacción), y el interesado impugnase el nuevo acuerdo, podría negársele arbitrariamente la posibilidad de impugnar la cuestión de fondo, pues la oficina gestora podría reproducir su pronunciamiento de fondo anterior. Anulado el acto administrativo y la liquidación en él contenida por la existencia de vicios en el procedimiento, carece de competencia el órgano económico-administrativo para pronunciarse sobre la cuestión de fondo, y las declaraciones efectuadas en este sentido invaden la vía de gestión.

Tampoco desde la óptica del principio de economía procesal puede entrarse a conocer de la cuestión de fondo cuando un acto y la liquidación contenida en él se anulan por razones procedimentales o formales. Los principios de garantía procesal para los obligados tributarios o interesados y de seguridad jurídica, impiden llevar a cabo pronunciamientos como los ahora se examinan. El procedimiento es garantía y da seguridad para el obligado tributario sin que puedan ser objeto de una interpretación que conlleve, como se ha apuntado en el apartado anterior a una situación bifronte que afecte al derecho a la defensa del obligado tributario.

En el sentido que hemos expuesto se pronuncia también la Audiencia Nacional (AN) entre otras en sentencia de 18 de abril de 2002 (recurso 1095/1999) o el Tribunal Supremo (TS), entre otras en sentencias de 10 de enero de 2001 (recurso 5187/1995) y de 23 de abril de 2008 (recurso 4141/2002).

Cualquiera que sea la naturaleza de la cuestión por la que el TEARC anuló la liquidación, estimamos que las anteriores consideraciones deben también aplicarse al supuesto concreto que estamos examinando, pues en cualquier caso, de acuerdo con su contenido, conlleva, como se ha

expuesto anteriormente, una situación que afecta al derecho a la defensa del obligado tributario que ve como se estima la reclamación anulando el acuerdo de liquidación por los motivos que estamos apuntando y sin embargo, parece permitir a la Administración dictar un nuevo acto dentro de un procedimiento específico para él, condicionando su contenido en cuanto determina la tributación efectiva de las operaciones examinadas. Si el interesado impugnase el nuevo acuerdo, podría negársele arbitrariamente la posibilidad de impugnar las cuestiones sobre las que el órgano revisor ya se pronunció en la reclamación previa, pues la oficina gestora podría reproducir su pronunciamiento sobre estas cuestiones.

CUARTO: También con carácter previo a la cuestión que suscita el órgano gestor, hemos de entrar a conocer de las alegaciones efectuadas por la entidad interesada en cuanto considera que el recurso del Director del Departamento es extemporáneo, y la procedencia de la inadmisión del recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento por falta de formulación de alegaciones en la interposición del mismo.

Alega la entidad interesada que la resolución del TEARC de 22 de mayo de 2008 debió notificarse a la oficina gestora de la Administración tributaria en el plazo de los diez siguientes a partir de la fecha en que el acto se dictó y, conforme a la jurisprudencia que cita, el plazo para interponer el recurso de alzada por parte del Director del Departamento finalizaba el 3 de julio de 2008, por lo que al haberse interpuesto en fecha 31 de julio debe considerarse extemporáneo.

Consta en el expediente notificación expresa de fecha 9 de julio de 2008 realizada por el TEARC al Director General del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT del contenido de la resolución, remitiendo copia autorizada de la misma. Esta notificación es aportada por el propio Director General junto con el escrito de interposición del recurso de alzada.

Conforme al artículo 241.1 de la LGT de 2003, sin que se haga distinción de la persona legitimada para ello, *“contra las resoluciones dictadas en*



RG: 229 - 09

primera instancia por los Tribunales Económico-administrativos Regionales y Locales podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el TEAC en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones”.

Frente a la jurisprudencia que la entidad interesada cita en sus alegaciones, la más reciente del TS (entre otras sentencias de 18 de diciembre de 2008 recurso 921/2003, de 18 de febrero de 2009 recurso 7103/2004, que remite a su vez a una abundante jurisprudencia anterior del propio órgano jurisdiccional y de 11 de marzo de 2010), mantiene que el escrito de interposición debe presentarse acompañado del certificado o de alguna constancia documental acreditativa de la fecha de recepción de la comunicación de la resolución estimatoria del TEAR para que los interesados en la instancia y el propio TEAC puedan apreciar la temporaneidad o no del recurso de alzada; y sólo en el caso de no existir una constancia en el expediente de la fecha de la recepción de la notificación de la resolución del TEAR por parte del órgano que interpone el recurso, ni habiendo probado este extremo en modo alguno, la Administración habrá de soportar las consecuencias de la falta de prueba del hecho controvertido, esto es, tener por interpuesto fuera de plazo el recurso de alzada.

Como se acaba de señalar, es lo que ocurre precisamente en el recurso de alzada que examinamos. El propio Director del Departamento adjunta a su escrito de interposición de fecha 31 de julio de 2008, la notificación de la resolución del TEARC que fue recibida por el anterior el 9 de julio de 2008, lo que acredita la temporaneidad del recurso de alzada interpuesto.

Como ha señalado este TEAC en resoluciones anteriores el plazo de interposición del recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento se cuenta desde que le es efectivamente notificada la resolución y no desde la finalización del plazo máximo en que debió notificársele la misma (resolución 7539/2003 de 28 de marzo de 2007) sin que exista norma que

obligue a notificarle en un determinado plazo (Resolución 2722/2006 de 19 de abril de 2007).

Alega también la entidad interesada la improcedencia del trámite de alegaciones concedido al Director del Departamento.

Al respecto debe precisarse en primer lugar la independencia entre los dos órdenes que fija la LGT el de aplicación de los tributos y sancionador de un lado, y el de revisión económico-administrativa por otro, base y principio sobre el que se sustenta precisamente la legitimidad que hemos examinado anteriormente de los Directores para interponer recurso de alzada y que preside también desde un punto de vista teórico y finalista del procedimiento, la concesión del trámite de audiencia a los Directores en el supuesto de interposición del recurso de alzada. Dicha independencia viene postulada en el artículo 83.2 de la LGT, conforme al que *“las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria”*. La primera se desarrolla a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y demás previstos en el título III de la LGT, mientras que la segunda, a través de los procedimientos específicos previstos en el Capítulo IV del Título V de la LGT (cuyas normas procesales no remiten a las de aplicación de los tributos con la excepción prevista en el artículo 214) somete al conocimiento de los TEA todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente (artículo 237 de la LGT).

Considerando esta premisa, no podemos admitir la pretensión de la entidad interesada. Ya con el anterior Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-administrativas de 1996 (RPREA), habíamos señalado (entre otras, en resolución 3413/2004 de 10 de octubre de 2006) que el artículo 123.1 de la citada norma reglamentaría disponía ciertamente que en la segunda instancia no resulta procedente la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones, pero con dos salvedades, una de ellas referida precisamente a los casos en que el Director de un Departamento de la AEAT interpone recurso ante este Tribunal Central, con la finalidad de evitar la



RG: 229 - 09

situación de indefensión que se produciría para el Director recurrente, si no se le pusiera de manifiesto el expediente para la formulación de las alegaciones que considere oportunas, ya que no se ha personado en la primera instancia y desconoce los antecedentes del caso, pues la obligación que impone el artículo 103 del Reglamento de notificar a los órganos legitimados para recurrir los acuerdos de los Tribunales Regionales, en los que se estime la reclamación en todo o en parte, no incluye el traslado del expediente. Una interpretación distinta de la expuesta colocaría al recurrente, que conoce el acuerdo pero no el expediente, en una situación de indefensión y evidente discriminación respecto de los demás legitimados para recurrir en alzada, en cuanto éstos sí han tenido oportunidad de examinar el expediente con anterioridad al fallo. En este mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal Central, en numerosas resoluciones manteniendo el criterio expuesto.

Y en relación con el actual RGRVA de 2005, hemos indicado ya en anteriores ocasiones que no puede considerarse que el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria estuviese personado en el procedimiento de primera instancia por el hecho de que el acto impugnado hubiera sido dictado por la Inspección de los Tributos. Por tal razón, tiene toda lógica, en contra de lo que aduce la entidad interesada, que no habiendo estado personado y desconociendo el expediente tramitado en primera instancia, interpuesto por esta entidad, haya de tener conocimiento del mismo a fin de poder formular las alegaciones.

Ha de señalarse a este respecto que el apartado 2 del artículo 61 del RGRVA, dispone en su párrafo segundo que *“cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el tribunal económico-administrativo regional o local le pondrá de manifiesto los expedientes a los que se refiere el párrafo anterior para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación y a continuación dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia y a los demás personados para que en el plazo de otro mes, contado*

a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. Una vez completados esos tramites, los expedientes se remitirán al Tribunal Económico-Administrativo Central.”

De dicho precepto se desprende que el plazo de un mes que se concede al que no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia es de un mes a partir de que el TEAR le notifica la puesta de manifiesto del expediente. No puede tener otra interpretación lógica, toda vez que, si no estuvo personado en aquel procedimiento, no tuvo conocimiento del expediente y solo cuando se le pone de manifiesto el mismo es cuando se halla en condiciones de formular alegaciones.

Aun cuando el criterio mantenido por este TEAC en interpretación del Reglamento de 1996 ha sido objeto de revisión por el TS, sin embargo este alto tribunal ya ha puesto de manifiesto que no puede desconocerse el nuevo régimen del recurso de alzada ordinario constituido por el artículo 241 de la LGT de 2003, apoyando la tesis de este TEAC. Así, en la sentencia de 27 de junio de 2008, recurso 522/2004 (que cita una anterior de 30 de enero de 2008) indica expresamente que, con arreglo al nuevo procedimiento establecido en la LGT de 2003, y en relación con un recurso de alzada ordinario interpuesto por un Director de la Administración:

“El procedimiento a seguir es distinto según que el legitimado para recurrir hubiera estado personado o no en el procedimiento en primera instancia:

a) Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición --dice el art. 241.2 de la Ley 58/2003 -- deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.

b) Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, dice el art. 61.2, párrafo 2º, del RGRVA que el tribunal económico-administrativo regional o local le



RG: 229 - 09

pondrá de manifiesto el doble expediente --el de aplicación de los tributos y el de la reclamación—para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación y, a continuación, dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia y a los demás personados para que en el plazo de otro mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. (En total, dos meses para que las partes --las que se personaron y las que no-- efectúen alegaciones). Una vez completados estos trámites, los expedientes se remitirán al Tribunal Económico-Administrativo Central.

Así pues, la Ley 58/2003 y su RGRVA de 13 de mayo de 2005 han introducido un cambio en la normativa reglamentaria anterior (Real Decreto 1999/1981 y Real Decreto 391/1996) al imponer el procedimiento de interposición con alegaciones sólo cuando el recurrente haya comparecido en la reclamación en primera instancia. Cuando el recurrente en alzada no hubiera comparecido en la reclamación, el procedimiento en alzada se desdobra en dos fases: simple anuncio y posterior formulación de alegaciones, tal como desarrolla el art. 61 del RGRVA ".

QUINTO.- También como cuestión previa, hemos de señalar que la entidad interesada, en sus escritos de alegaciones, no sólo se opone al recurso ordinario de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, sino que plantea diversas cuestiones, ajenas a la pretensión del recurrente, como son la prescripción de la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, la caducidad del expediente de tasación pericial contradictoria y consiguiente prescripción del derecho a liquidar, así como la incorrecta determinación de la valoración del inmueble.

Ya hemos advertido en anteriores ocasiones (entre otras resolución de 25 de septiembre de 2008, RG 2520/2007), y reiteramos en esta resolución, que la sociedad interesada no ha ejercido su derecho a recurrir en alzada la resolución del TEARC, de modo que su condición en esta alzada es la de recurrido, sin que pueda hacer otra cosa que alegar y oponerse a lo planteado por el órgano recurrente, ni la Sala otra cosa que resolver sólo sobre estas cuestiones; por lo que sobre la pretendida prescripción, la caducidad del expediente de tasación pericial contradictoria, y la determinación de la valoración del inmueble, hay que estar y pasar por los pronunciamientos del TEARC, ya que otra cosa supondría debatir sobre cuestiones no impugnadas e incurrir en una incongruencia por exceso.

SEXTO: Entrando ya a conocer de los efectos que la resolución del TEARC de 22 de mayo de 2008 produjo respecto de la anulación del acto impugnado; el Director del Departamento de la AEAT fundamenta su recurso en que echa a faltar el reconocimiento por parte del tribunal de la posibilidad de dictar unas nuevas liquidaciones en sustitución de las anuladas, considerando que aun cuando existe la posibilidad de dictar nueva liquidación en el caso objeto de recurso de alzada, la discusión doctrinal aconseja que el propio fallo recoja esta posibilidad, con el fin de evitar posibles controversias en el momento en que la Oficina gestora dicte, en ejecución de fallo, los acuerdos de liquidación e imposición de sanción correspondientes en sustitución de los anulados; desprendiéndose todo ello del artículo 40 del RPREA, aplicable al caso. Asimismo, el artículo 239.3 de la LGT establece que 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. Apoya también su postura en el artículo 66.2 del vigente Reglamento de Revisión en vía administrativa.

Desconocemos, en cuanto no constan en el expediente remitido ni tampoco el escrito de interposición del recurso por el Director del Departamento o su escrito de alegaciones se refieren a ello, el proceder de la Administración



RG: 229 - 09

respecto de la ejecución de la resolución del TEARC. Recordemos que, de conformidad con el artículo 66.1, párrafo segundo del RGRVA, *“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”*. Señalamos lo anterior por cuanto la resolución del TEARC es clara y precisa, en cuanto procede la anulación de la liquidación, pero, en todo caso, si bien entramos a conocer de este recurso ordinario de alzada, lo pretendido por la Administración es más propio de una aclaración de la resolución, prevista en el artículo 68.4 del RGRVA.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 101.5º (si el fallo es estimatorio total o parcial, declarará el TEA no ser conforme a derecho y anulará total o parcialmente el acto reclamado o recurrido y, en su caso, especificará las medidas a adoptar para ajustar a derecho el acto objeto de reclamación o recurso) en relación con los artículos 110 y 111 del RPREA de 1996 (los actos de ejecución de las resoluciones deben ajustarse exactamente a los pronunciamientos de aquéllas, los cuales no pueden ser discutidos de nuevo), así como en los vigentes artículos 239.3, párrafo segundo de la LGT de 2003 (*“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”*), en relación con el artículo 66 del RGRVA que desarrolla al anterior precepto, tanto en su apartado 1, párrafo primero (*“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”*), como del apartado 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”), el órgano gestor de la Administración tributaria debe llevar a cabo la ejecución de la resolución del TEARC en sus propios términos.

En este caso, dicha resolución, en su fundamento de derecho 13, es clara y no deja lugar a dudas sobre la actuación a desarrollar en ejecución de la misma: *«con todo ello, este Tribunal entiende que, a efectos del IVA, la Administración tributaria sólo puede practicar liquidaciones que atiendan a un período de liquidación trimestral o, en su caso, mensual; sin que resulte admisible la práctica de liquidaciones en las que se considere, como período de liquidación, el año natural. Por consiguiente, en casos como el presente, en que la AEAT ha practicado liquidación respecto del IVA, atendiendo a unos períodos de liquidación anual, únicamente procede su anulación»*.

Esto es, el TEARC ordena su anulación, no la retroacción de las actuaciones con reposición del procedimiento a un momento concreto y determinado, a fin de que se continúen a partir del trámite correspondiente. El TEARC anula la liquidación, y el órgano gestor debe proceder en la forma indicada por el órgano revisor, no pudiendo sin más, como se ha indicado en anterior ocasión, sustituir la liquidación anulada por otra que no queda amparada por un procedimiento que respalde el nuevo acto administrativo, puesto que esta nueva liquidación exige en todo caso un soporte procedimental que ampare los derechos del interesado y otorgue las garantías adecuadas al obligado tributario. Todo ello, sin perjuicio de que el órgano gestor, en su caso, y de ser procedente pueda iniciar un procedimiento que de lugar a un nuevo acto que contenga la liquidación o las liquidaciones correspondientes a los distintos períodos, y pueda aplicar los principios generales de conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstos en las disposiciones generales de derecho administrativo (artículos 65 a 67 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, LRJAP y PAC), tal como reconoce el artículo 66.2, párrafo tercero del RGRVA. No obstante debe recordarse que no es posible sin más acogerse a estas posibilidades que ofrecen las



RG: 229 - 09

normas generales del derecho administrativo, sino que se precisa la concurrencia de los requisitos que cada una de estas figuras exigen y, en todo caso aplicar aquélla o aquéllas que, dentro del campo de actuación que permiten las condiciones de cada una, se acomoden a lo previsto u ordenado por la resolución del órgano revisor, y siempre respetando los derechos y garantías inherentes al interesado, entre los que se encuentra la existencia del procedimiento que ampare al acto administrativo y aquellos trámites ineludibles que debe cumplimentar el órgano administrativo.

El artículo 101.5º del RPREA de 1996 permite a los TEA especificar las medidas a adoptar para ajustar a derecho el acto objeto de reclamación o recurso (aun cuando esta previsión no permite al órgano económico-administrativo invadir competencias que corresponden a la oficina gestora, dada la trascendental separación de las funciones gestoras y revisoras tradicional en el derecho tributario), así como el actual artículo 239.3, párrafo primero de la LGT de 2003 recoge la posibilidad de que la resolución estimatoria pueda anular total o parcialmente el acto impugnado, y ello, tanto por razones de derecho sustantivo como por defectos formales. Estos, conforme señala el último de los preceptos, cuando el órgano revisor aprecie que han disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, son los que, como señala el párrafo segundo del citado precepto, dan lugar a que el órgano revisor anule el acto en la parte afectada y ordene la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

En la resolución de 22 de mayo de 2008, como hemos reiterado anteriormente, el TEARC anuló la liquidación, sin ordenar la retroacción de las actuaciones a un momento anterior al del acto impugnado, ni especificó la procedencia o no de dictar una nueva liquidación; todo ello, al considerar que no estábamos ante un vicio que permitiese la retroacción de las actuaciones, o en su caso, en los términos de la LGT actual, no permitía la

aplicación del párrafo segundo del artículo 239.3 de la LGT y, por ello no podía sustituir sin más el acto dictado por otro nuevo, ya que ni estamos ante un defecto formal del acto ni tampoco ante una infracción procedimental; y esta consideración la ratificamos ahora.

Cuando el órgano gestor gira una sola liquidación que comprende el año natural (de 1 de enero a 31 de diciembre) sin distinguir los distintos períodos trimestrales o mensuales que resultan de aplicación, nos encontramos ante un vicio que afecta intrínsecamente al esquema liquidatorio del impuesto, alterando la relación jurídico tributaria en los términos que recoge la LIVA, así como la Directiva 2006/112/CE de la que aquella deriva. Si bien nos encontramos ante un impuesto que grava las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas por los sujetos pasivos, de forma que el impuesto recae en cada una de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales, el principio de neutralidad que preside este impuesto hace que los sujetos pasivos puedan deducir las cuotas soportadas en cada una de las operaciones que reciben, esto es, tienen derecho a deducirlas (siempre que se de cumplimiento a los distintos requisitos exigidos por el Título VIII de nuestra LIVA, transposición del Título X de la Directiva 2006/112/CE).

El legislador comunitario establece, en aras a lograr el objetivo de neutralidad impositiva para el sujeto pasivo, unos períodos de liquidación (artículo 252.2 de la Directiva) de uno, dos o tres meses (si bien los Estados miembros pueden establecer períodos diferentes que, en ningún caso, podrán exceder de un año), de forma que en ellos el sujeto pasivo declara el IVA devengado por el conjunto de las operaciones cuyo devengo se ha producido en el período de liquidación y se minorra el resultado en el importe de las cuotas soportadas que reúnan la condición de ser deducibles, de acuerdo con los preceptos comprendidos en el Título antes señalado.

De esta forma el resultado de la liquidación, positivo o negativo, no es sino el crédito a favor de la Administración tributaria o del sujeto pasivo, resultante del anterior esquema liquidatorio. En este último supuesto, además, conforme a nuestra normativa interna, el obligado tributario no



RG: 229 - 09

puede obtener inmediatamente el crédito a su favor, sino que lo traslada a los períodos siguientes, con la excepción de acogerse al sistema de devolución mensual. Pero en uno u otro caso, que el resultado sea positivo o negativo, o bien dentro de este último se traslado el crédito a otro período o se obtenga la devolución por cada período, no cabe duda de que, de liquidar la Administración anualmente, además de incumplir las normas recogidas en la LGT y en el RGAGIT (o en el anterior RGIT), así como en la Directiva 2006/112/CE y la LIVA y su Reglamento, a las que hemos hecho alusión en anterior fundamento de derecho, se está incidiendo en el principio de neutralidad que preside el impuesto, originando distintos efectos tanto sobre elementos de la relación jurídica tributaria que se integra en la liquidación, como derivados directamente de la liquidación resultante. Entre estos últimos se encuentran aquellos que afectan a la determinación de la infracción y sanción tributarias que en su caso pudiera corresponder. En los primeros, entre otros, no sólo se sitúan aquellos que afectan al devengo de las operaciones y su imputación al período correspondiente, sino también a las cuotas soportadas deducibles incluyendo la concreción en caso de aplicar la regla de prorrata, rectificaciones de bases imponibles, y a las reglas del resultado de la liquidación del período y, por tanto, también a devoluciones, compensaciones o a los intereses de demora, ya sean a favor o no del obligado tributario.

Que estamos ante un grave defecto sustancial lo corrobora el TS en sentencia de 27 de octubre de 2001 (recurso 796/1996). En dicha sentencia, si bien examina una regularización por el I.G.T.E. (respeto de la que se extendió Acta A02) señala que las actuaciones seguidas ante el obligado tributario comprendieron también el Impuesto sobre Sociedades (extendiéndose Acta A01, que no fue objeto de recurso) que comprendió varios ejercicios. Pues bien, el propio TS, si bien no fue objeto de recurso la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, destaca en relación con el Impuesto sobre Sociedades, en el fundamento de derecho primero, en aras

a lo que luego razona, que pese a comprobarse varios ejercicios, nos e indicó qué parte del incremento de la base imponible correspondía a cada ejercicio. Por todo ello, en el fundamento de derecho quinto, considera que “no debe eludir el grave defecto sustancial” y que consiste en que el Acta de conformidad, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, comprendió varios ejercicios, sin distinguir separadamente las cantidades correspondientes a cada ejercicio en concreto, “por lo que la Administración Tributaria incurrió en una grave incongruencia temporal”.

Estas consideraciones, nos llevan a la conclusión de la correcta apreciación y fundamentación adoptada por el Tribunal Regional que consideró que la Inspección había determinado incorrectamente la deuda tributaria por razones que no justificaban la retroacción de las actuaciones o en los términos de la actual LGT no resultaba de aplicación el artículo 239.3, párrafo segundo de la LGT, por lo que procedió a anular la liquidación girada sin hacer mención alguna a la posibilidad de dictar una nueva liquidación provisional.

En primer lugar porque la liquidación dictada por la Inspección de los Tributos, como se manifiesta en el Acta A02, era definitiva, por lo que en ningún caso puede ser sustituida por otra que tenga carácter o naturaleza provisional.

En segundo lugar, como hemos indicado en anteriores ocasiones en relación con cuestiones que no tenían la naturaleza de formales que permitieran la retroacción de las actuaciones (en los términos del artículo 101 del RPREA o actualmente en los términos previstos en el artículo 239.3, párrafo segundo de la LGT), si la actuación del TEAR hubiera permitido emitir nueva liquidación, ello iría en contra del principio de seguridad jurídica, puesto que si la Inspección no ha realizado de forma adecuada las actuaciones de comprobación e investigación para acreditar adecuada y correctamente el importe de la deuda, los Tribunales no pueden estar ordenando retrotraer las actuaciones “sine die” otorgando a los órganos de Inspección la posibilidad de pronunciarse de nuevo y calificar de otra forma los hechos controvertidos, dando lugar en su caso a una nueva calificación que fuera más perjudicial para el interesado



RG: 229 - 09

vulnerando así la prohibición de la reformatio in peius. La labor inspectora ha concluido, y no puede reabrirse un procedimiento ya concluso que iría contra los principios fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico. Si bien en anteriores ocasiones, en relación tanto con IVA como con otras obligaciones tributarias, hemos puesto de manifiesto la irregularidad cometida (la liquidación debe ser trimestral o mensual), sin entrar a conocer de la naturaleza del vicio producido (entre otras en resolución 1587/2007 en materia de retenciones), dada la posible concurrencia del principio de reformatio in peius que podría producirse; también en relación con vicios o defectos distintos de los contemplados en el artículo 239.3, párrafo segundo de la LGT, hemos señalado la doctrina expuesta, entre otras, en las resoluciones de 24 de mayo de 2002 (RG 8107/1998), de 18 de marzo de 2003 (RG 2161/2000), de 28 de septiembre de 2004 (RG 1795/2001), de 10 de octubre de 2007 (RG 541/2006), de 9 de octubre de 2008 (RG 2268/2007 y RG 2273/2007) y de 26 de marzo de 2009 (RG 2202/2007). Y todo ello sin perjuicio, por supuesto de que, si nos encontrásemos ante una liquidación provisional, definida en el artículo 101 de la LGT de 2003, debería estarse a los efectos que la anulación de las mismas se prevén en el ordenamiento jurídico.

Como se ha acaba de exponer, hemos señalado en anteriores ocasiones, en las que los TEARs, estimando las pretensiones del reclamante, anulaban las liquidaciones por cuestiones no formales ordenando la retroacción de los expedientes u ordenando el inicio de otro expediente, que en estos casos el Tribunal de instancia va más allá en su resolución de lo que sus funciones revisoras le permiten, excediéndose de las competencias que, como órgano revisor, le atribuía el anterior artículo 40 del RPREA de 1996, actualmente artículos 237 y 239 de la LGT de 2003. Señalábamos inclusive que resulta improcedente la instrucción contenida en el fallo de la resolución, en el sentido de que la inspección iniciase un expediente basado en las calificaciones efectuadas por el TEAR y ello, por cuanto lo procedente es anular la liquidación girada pero no ordenar

nuevas actuaciones, como si los órganos gestores de comprobación dependieran del órgano revisor.

De ahí precisamente que, en resolución de 26 de enero de 2010 (RG 361/2009), hayamos indicado la improcedencia recogida en el fallo del TEAR de la posibilidad que otorga al órgano gestor de dictar una nueva liquidación, pues ello, como se ha expuesto anteriormente, vendrá determinado por los efectos que la anulación del acto produce, recogidas en la LGT, entre otras circunstancias, en función del carácter de la liquidación y las limitaciones que la propia Ley les atribuye.

En el sentido expuesto, esto es, la imposibilidad de retrotraer el expediente o declarar además de la anulación del acto las actuaciones posibles a realizar por el órgano gestor, cuando no nos encontramos ante un defecto formal de los previstos en el actual artículo 239.3, párrafo segundo, de la LGT, también se ha pronunciado respecto de un asunto como el que ahora tratamos algún Tribunal Superior de Justicia (TSJ), y así lo reconoce, por ejemplo, el TSJ de Cataluña (entre otras en sentencia de 27 de noviembre de 2008, recurso 214/2005) y la Audiencia Nacional (AN), en relación con la cuestión planteada sobre los efectos de la anulación de la liquidación, entre otras en sentencias de 27 de septiembre de 2001 o la más reciente de 25 de septiembre de 2008 (recurso 237/2005). En esta última, la AN declara *“la improcedencia de ordenar imperativamente, tal y como hace el TEAC con la retroacción de actuaciones acordada, que se dicte un nuevo acuerdo de liquidación tributaria con un sentido diferente al adoptado inicialmente por el Inspector Jefe, pues, (...), este pronunciamiento complementario cabría cuando la anulación lo fuera por infracción de defectos formales o pro vicios de procedimiento, tales vicios no son los concurrente en el presente supuesto, siendo así que la retroacción de actuaciones no puede ser un instrumento que quepa utilizar con la finalidad de conceder a la Administración una segunda oportunidad para practicar otra nueva liquidación”*, añadiendo que *“tal pronunciamiento resulta, a juicio de la Sala, vulnerador del principio de seguridad jurídica”*.

Por todo ello, entendemos ajustada a derecho la resolución dictada por el TEARC en cuanto en su fundamento de derecho 13 considera que



RG: 229 - 09

procede, sin mayor pronunciamiento, la anulación de la liquidación dictada por el órgano gestor.

La titular de la Vocalía Duodécima formula voto particular.

En virtud de lo expuesto,

El TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Pleno, en recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA** de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, contra la Resolución de 22 de mayo de 2008 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) recaída en la reclamación económico-administrativa nº 08/12711/2002 interpuesta por **xxxx**, con C.I.F. xxxxx, representada por D. xxxxx; contra acuerdo de liquidación, de fecha 24 de octubre de 2000, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT dimanante de Acta suscrita en disconformidad (número 70306382), de fecha 6 de julio de 2000, número de liquidación A0885002030000165, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), período 1993 y 1994, y cuantía de 1.391.789,51 euros, **ACUERDA: Desestimar** el recurso de alzada y confirmar la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, en los términos expuestos en esta resolución.