

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/229/2009 de 29/06/2010.

Unidad resolutoria: vocalía 11ª.

IVA. Liquidación del impuesto. Periodos de liquidación. Liquidaciones anuales versus trimestrales y mensuales: defecto sustancial no de forma.

El TEAC confirma la Resolución del Regional declarando que la Administración sólo podía practicar liquidaciones relativas al IVA que comprendiesen un período de liquidación trimestral o, en su caso, mensual, sin que resultase admisible la práctica de liquidaciones en las que se considere como período de liquidación el año natural. Asimismo, confirma la no retroacción de las actuaciones, al considerar que la Inspección había determinado incorrectamente la deuda tributaria por razones que no justificaban dicha retroacción, sin que fuera posible que dictara nueva liquidación provisional, porque la liquidación dictada por la Inspección era definitiva, y no podía ser sustituida por otra de carácter o naturaleza provisional.

El recurso de alzada ordinario fue interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT ante la falta de reconocimiento por parte del TEAR de la posibilidad de dictar nuevas liquidaciones en sustitución de las anuladas.

Por su parte, la presente Resolución también fue recurrida para unificación de doctrina cuya respuesta reproducimos a continuación.

Fundamentos de Derecho

PRIMERO: ... La cuestión sobre la que versa este recurso de alzada ordinario,... 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: ... 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...

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... 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...

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,... 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...

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...

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...y el órgano gestor debe proceder en la forma indicada por el órgano revisor, no pudiendo sin más,... 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...

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... 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...

... no cabe duda de que, de liquidar la Administración anualmente, además de incumplir las normas ..., se está incidiendo en el principio de neutralidad que preside el impuesto, originando distintos efectos... 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 prorata, 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...

Estas consideraciones, nos llevan a la conclusión de la correcta apreciación y fundamentación adoptada por el Tribunal Regional...

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,...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 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. ... 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.

