

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/01/2010 de 24/11/2010

Unidad resolutoria: Sala especial de Unificación de Doctrina.

El defecto de liquidación consistente en practicar liquidaciones anuales en lugar de trimestrales comporta un defecto de naturaleza material. Retroacción de actuaciones.

La cuestión planteada por el Director General de Tributos se suscita respecto de la Resolución del Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de Junio de 2010 por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA que hemos reproducido anteriormente.

El recurso ante la Sala Especial solicita pronunciamiento sobre:

1.º Que, en la medida en la que en el seno de la reclamación económico-administrativa no haya sido cuestionado por el interesado el carácter anual de la liquidación practicada, si ésta resulta anulada por cualquier otro motivo, procederá la práctica de una nueva liquidación...

2.º Que cuando se considere que el único vicio existente en la liquidación impugnada sea el de su carácter anual, no procederá la anulación de la liquidación dado que el vicio tiene carácter formal y la liquidación tiene todos los requisitos formales esenciales para alcanzar su fin y no produce indefensión a los obligados tributarios.

3.º Para el caso de que no se acepte el postulado inmediato anterior, que en el caso de que se anule una liquidación anual del Impuesto sobre el Valor Añadido exclusivamente por considerarse que hubieran debido practicarse tantas liquidaciones como periodos de liquidación fueron objeto de comprobación, procederá la práctica de las nuevas liquidaciones con aplicación de lo dispuesto en el artículo 66.3 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Fundamentos de Derecho

Tercero. La distinción entre defectos o vicios de forma y de sustancia o materiales en el acto administrativo no es de claros y nítidos perfiles...

La naturaleza del requisito formal en abstracto como medio de exteriorizar la voluntad y, en definitiva, la sustancia del acto jurídico, se incorpora al moderno derecho administrativo identificándose principalmente con el procedimiento a través del cual se gesta la voluntad de la Administración... por ello en ocasiones se distingue entre la forma en que se integra o produce la voluntad administrativa (procedimiento) y la forma en que dicha voluntad se declara o manifiesta (documento escrito en que se plasma el acto administrativo).

Trasladando estos conceptos al acto administrativo más característico del derecho tributario (liquidación), el primer grupo de defectos formales estará constituido por todo aquello relacionado con el procedimiento

de elaboración del mismo (procedimiento tributario). Junto a los vicios procedimentales cabría hablar de otro tipo de vicios formales que afectan al propio escrito en el que se documenta dicha liquidación... (fecha, órgano autor del acto, datos del sujeto pasivo, firma del titular del órgano administrativo, indicación del carácter de la liquidación, plazos de ingreso, o el denominado pie de recurso en el que se indican los recursos, plazos, o señalamiento del órgano ante el que cabe impugnar dicho acto). Por lo general, los requisitos formales, cuya omisión o error en las mismas suelen ser a menudo objeto de impugnación por los particulares, tendrán las consecuencias que en cada caso resulten en función primordialmente de la indefensión que pudiera provocar en el interesado, pudiéndose en ocasiones, principalmente los de naturaleza documental, ser objeto de mera subsanación o convalidación.

Frente al vicio de naturaleza formal se contraponen el vicio sustancial o material caracterizado por estar relacionado intrínsecamente con la propia voluntad de la Administración autora del acto ... y cuya posible existencia surgirá al analizar la aplicación de la norma tributaria, es decir, la idoneidad de la norma al caso concreto...

No existe sin embargo una clara doctrina jurisprudencial ni sobre la distinción conceptual en el ámbito tributario de ambos, ni tampoco en cuanto a los efectos derivados del incumplimiento de dichos requisitos...

Lo característico de los defectos formales es la indefensión que pueden provocar al contribuyente (siendo éste el criterio precisamente para provocar su anulabilidad), mientras que en los materiales el defecto suele incidir en la incorrecta aplicación o interpretación de la normas que definen y cuantifican el tributo...

Cuarto. Alega el Director General recurrente en relación con este punto que los vicios materiales son aquellos relacionados con las materias que el propio legislador considera esenciales en la configuración del tributo identificándolas con aquellas incluidas en la reserva de ley del art. 8.º de la LGT. Siguiendo con este razonamiento, cuando el defecto afecte al período liquidatorio, al tener generalmente un tratamiento o desarrollo a nivel reglamentario, no podría ser calificado como vicio material de la liquidación. Consecuencia de la naturaleza formal sería de aplicación el artículo 239.3 de la LGT...

...aun cuando en el IVA el Impuesto se devenga mediante repercusión por cada operación (de hecho en la terminología del impuesto el concepto de cuota devengada se identifica con la de cuota repercutida), la exigibilidad de la obligación tributaria principal a que se refiere el citado art. 21 de la LGT surge con ocasión de los correspondientes períodos de liquidación. ...Consecuencia de lo anterior es que el período incide de forma decisiva en el momento del nacimiento de la obligación tributaria ... Por ello, aun admitiendo la identificación del defecto material como el que afecta a los elementos reservados a ley formal, se llegaría a una conclusión similar dada la estrecha relación entre la exigibilidad del tributo con los períodos de liquidación.

Por todas las razones anteriores expuestas, esta Sala considera más adecuado el criterio expuesto relativo a la conceptualización del vicio material como el directamente relacionado con la aplicación de la norma tributaria dirigida a la determinación y cuantificación de la deuda tributaria, esté o no regulada dicha materia por ley formal.

Quinto. Cuestión distinta de la naturaleza formal o material del defecto en que se ha incurrido, es la relativa a la mayor o menor gravedad del perjuicio causado... al igual que en el vicio formal se valora el efecto

de indefensión grave ocasionado en el mismo... en el defecto material debe siempre tomarse en cuenta la gravedad del perjuicio ocasionado tanto respecto a las consecuencias, como respecto a la acción a desarrollar por la Administración para adecuar a Derecho su actividad concreta...

... del mismo modo que es evidente que el error o vicio incurrido no debe beneficiar nunca a quien lo ha ocasionado (en este caso la Administración), lo es también que la reacción del ordenamiento jurídico debe ser distinta en función del perjuicio efectivo ocasionado a un sujeto de derecho. De ahí que toda pretensión impugnatoria no sólo deba basarse en la mera infracción de una norma material o sustantiva, sino que debe existir una lesión efectiva en el derecho individual del sujeto, y es precisamente dicho derecho individual lesionado, el que al merecer protección por el ordenamiento jurídico, provocará y justificará la necesidad de una actuación administrativa dirigida a restituirlo. Por la misma razón, cuando el defecto incurrido no haya producido perjuicio alguno al interesado, la actuación administrativa dirigida a sanar dicho acto debería ser objeto de la máxima simplificación procedimental que el ordenamiento jurídico permita...

En todo caso hay que reconocer que el modo de proceder de la Administración no causó perjuicio alguno al recurrente, pues 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, al señalarse como día inicial el treinta de enero de 1993...

Sexto. En cuanto a la cuestión planteada relativa al pronunciamiento del órgano de revisión sobre la retroacción de actuaciones...

Entrando en la cuestión planteada, expone el recurrente que partiendo de la naturaleza formal del vicio incurrido, es de plena aplicación la regla contenida en el art. 239,3 de la LGT, el cual dispone que: La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

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.

Lo primero que debe analizarse para poder plantear la posible aplicación de dicho precepto es la existencia o no de indefensión en el obligado tributario como consecuencia de la liquidación anual practicada, dada la referencia expresa a la indefensión que hace el art. 239 de la LGT.

Los casos de indefensión en el ámbito administrativo pueden encuadrarse principalmente en dos grupos: El primer grupo hace referencia a cualquier situación que haya impedido al administrado conocer la causa o fundamentación de la actuación administrativa o incluso desconocimiento de la propia voluntad administrativa (incumplimiento del deber de resolver)...

Un segundo grupo hace referencia a aquellos casos en que se priva al administrado del derecho a exponer o a probar las razones que le asisten...

Pues bien, en el supuesto del que dimana este expediente resulta indudable que ni se ha producido una privación del derecho a alegar... ni por otro lado, por el hecho de haber practicado la liquidación por período anual en vez de trimestral, puede sostenerse racionalmente que se haya privado al interesado de conocer los motivos por los que era practicada la liquidación tributaria...

Por tanto, considerando que no se ha producido indefensión y además el vicio determinante en este caso debe ser calificado como de naturaleza material, no es posible continuar por la línea argumental del centro directivo recurrente dado que dicha norma (art. 239 LGT) contempla la concurrencia de defectos formales que a su vez hubieran provocado indefensión en el contribuyente.

Séptimo. Añade el recurrente, no obstante, que... debe interpretarse la argumentación en el sentido de que la retroacción prevista en dicho precepto no es excluyente y que la retroacción de las actuaciones procede también tratándose de vicios o defectos de naturaleza no formal.

Lo primero que debe apuntarse es que de los términos de la exposición argumental del recurso en este punto, parece desprenderse que se está confundiendo la retroacción que pueda acordarse en ocasiones por un Órgano de reclamación, con la retroacción o reposición que de forma objetiva se produce cuando se anula o reforma un acto por aplicación de las normas generales de la actuación administrativa, como luego se analizará en detalle. Cuando un Tribunal Económico-Administrativo declara la nulidad de un acto de gestión tributaria sin pronunciamiento expreso sobre la retroacción, la Administración siempre está facultada (y obligada) a actuar en ejecución del mismo en un sentido o en otro. Si todavía es posible hacer efectivo el crédito tributario total o parcialmente, deberá desarrollar una actuación dirigida a ese fin... Si por el contenido del fallo, ya no es posible dictar una nueva liquidación (por ejemplo, la cuestión planteada era exclusivamente la deducibilidad de un gasto o una deducción y se admite su deducibilidad), la Administración también debe actuar en ejecución de fallo anulando expresamente la liquidación...

debemos por tanto afrontar la interpretación correcta y la limitación concreta de la aplicación de la regla contenida en el art. 239 de la LGT, y en especial, la naturaleza excluyente o no de dicha regla; ...

Con carácter previo debe señalarse que uno de los principios tradicionales de la organización de la Administración tributaria ha sido la de separación de funciones entre los órganos de gestión o aplicación de los tributos, y la de los órganos encargados de resolver sobre las reclamaciones que contra ellos se susciten.... No obstante lo anterior, la actuación de los Tribunales en materia de reclamación ha venido tradicionalmente teñida de una cierta naturaleza ejecutiva en cuanto es común que sus fallos no sólo se limiten a declarar la validez o ineficacia de los actos sometidos a revisión, sino que con frecuencia se extienden a adoptar medidas relativas a la ejecución de sus propio fallos, indicando actuaciones concretas a la Administración como puede ser la de ordenar la práctica de liquidaciones, o incluso limitar su actuación prohibiendo la emisión de una nueva.

La razón de esta práctica de los órganos económicos-administrativos es debida a los arts. 40 y 101 del reglamento de procedimientos económico-administrativos de 1996

Sin embargo, la nueva Ley General Tributaria en su artículo 239 contempla sólo el supuesto de defectos formales que provoque indefensión en cuyo caso dispone que se ordenará la retroacción de las actuaciones

al momento en que se produjo el defecto formal...porque el vicio formal incurrido por la Administración, potencialmente puede haber afectado al proceso de formación de la voluntad administrativa...

Por ello,... en el acto anulado por vicios materiales, la resolución debe expresar y fundamentar el ilícito administrativo que comporta la anulabilidad declarada, siendo innecesario declarar retroacción alguna...

Por dicha razón no puede acogerse la tesis expuesta por el Director General de Tributos...

Octavo. Solicita el Director General de Tributos que... esta Sala Especial debería pronunciarse, en aras a la seguridad jurídica, sobre:

- si la retroacción de actuaciones por el Tribunal debe extenderse al momento anterior al de formalización de la nueva propuesta de liquidación.
- si procedería el trámite de audiencia, o de otro tipo, a los interesados exclusivamente en un momento inmediato anterior a aquel en el que se dicte el nuevo acuerdo de liquidación.
- si los órganos comprobadores podrían directamente dictar el correspondiente acuerdo y notificarlo a los obligados tributarios.

Anteriormente, ... se advertía que en ningún caso el error o vicio cometido debe beneficiar a quien lo ha ocasionado y perjudicar a la otra parte cuando el acto se reforme o sustituya (*reformatio in peius*). También se señalaba que en aquellos casos en que el perjuicio no es relevante o inexistente la actuación administrativa no debería ser igual que cuando existiera una lesión efectiva producida en el administrado, en cuyo caso la audiencia al interesado sería preceptiva;...

Por ello, la actuación a desarrollar dependerá de las circunstancias del caso, y en especial, de si la documentación derivada de las actuaciones de comprobación ya desarrolladas unida a la información que le consta a la propia Administración, permita determinar las bases trimestrales sin necesidad de iniciar nuevas actuaciones de comprobación.

Por todo lo anterior,...

- Si la rectificación consecuencia de practicar liquidaciones trimestrales supone una menor cuantía a ingresar ... dicha menor cuantía prevalecerá en todo caso en beneficio del obligado tributario.
- Si la rectificación de los períodos de liquidación supone una mayor cuantía a ingresar ... no podrá exigirse una cantidad mayor de la resultante por liquidación anual, prevaleciendo la compensación global anual practicada en la liquidación originaria.
- En cualquier caso, si como resultado de practicar liquidación por períodos trimestrales resultara un mayor importe de intereses de demora no podrá exigirse una cuantía superior que la que resultara de haberse practicado la liquidación anual.

Obviamente, si la Administración no pudiera disponer de los datos necesarios para poder practicar liquidaciones por periodos trimestrales será imprescindible iniciar una nueva comprobación ante el obligado tributario...

Décimo. La última cuestión planteada estriba en determinar si la Administración, habiendo errado anteriormente al dictar liquidación en la aplicación o interpretación correcta de la norma tributaria, y acordada la anulación de la misma, conserva la facultad de dictar otro nuevo acto de liquidación en sustitución del anulado... A favor de la tesis positiva menciona el art. 66,3 del Reglamento de Revisión según el cual «Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido».

En cuanto a la legitimación concreta que asiste a la Administración tributaria para practicar una nueva liquidación en sustitución de la anulada anteriormente, debe partirse de la distinción conceptual entre la obligación tributaria y la liquidación dictada como consecuencia de aquélla. Mientras subsista la obligación tributaria, la Administración tendrá derecho a practicar liquidación para hacer efectivo, líquido y exigible dicho crédito;... Incluso una vez prescrito el derecho de la Administración a liquidar, para determinadas cuantías puede subsistir temporalmente la obligación tributaria, permitiendo su exacción por vía penal.

Pues bien, cuando un Tribunal Económico declara la nulidad de una liquidación, salvo que la anulación sea consecuencia precisamente de declararse en el fallo la inexistencia de la obligación tributaria..., dicha anulación tendrá efectos sobre el acto administrativo de liquidación, pero no puede extenderse a la obligación tributaria subyacente...

... se deduce con claridad que la Administración tributaria, no sólo está facultada, sino que está obligada a dictar liquidación o a realizar cuantas actuaciones sean necesarias para poder llevar a cabo la función pública que le está encomendada...

Duodécimo. Podemos pues concluir de forma resumida respecto a las cuestiones planteadas, en aras de poder afrontar la solicitud de unificación de doctrina planteada, del siguiente modo:

1. El defecto de liquidación consistente en practicar liquidaciones anuales en lugar de trimestrales comporta un defecto de naturaleza material.
2. Los Órganos económico-administrativos no están obligados a pronunciarse sobre la retroacción fuera de los supuestos de defectos formales que puedan provocar indefensión.
3. En caso de previa anulación de liquidación por los órganos de revisión, la Administración tributaria conserva la acción para practicar liquidación tributaria y para realizar cuantas actuaciones sean necesarias para ello en cumplimiento de sus fines con los límites a su actuación derivados de la prescripción y de la prohibición de *reformatio in peius*.

