

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 1278/2019, de 25 de junio de 2019

Procedimiento tributario. Procedimiento de revisión en vía administrativa. Estimación parcial del recurso de reposición por motivos sustantivos.

Entiende el TEAC que en los supuestos de resoluciones administrativas –en este caso la resolución de un recurso de reposición– estimatorias parcialmente por motivos sustantivos que llevan aparejada la anulación de la liquidación y ordenan la práctica de otra en sustitución de la anterior, la nueva liquidación tiene la condición de acto de ejecución y no se dicta en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos. Adicionalmente, se aclara la posibilidad de incorporar la nueva liquidación al acuerdo de resolución del recurso de reposición, sin que sea necesario desagregarlo en dos actos de resolución diferentes. Lo anterior se apoya en los principios de eficacia y eficiencia en la actuación administrativa, que deben estar presentes en todos los procedimientos tributarios.

Fundamentos de derecho

PRIMERO.-

(...)

A tales efectos, y como ha señalado el Tribunal Supremo en sentencia de 9 de diciembre de 2013 (Rec. nº 4494/2012), tratándose de resoluciones administrativas o judiciales estimatorias relativas a una liquidación, cabiendo la posibilidad de que se dicte una segunda liquidación, pueden distinguirse los siguientes supuestos:

1.- Resoluciones administrativas o judiciales estimatorias en parte por razones sustantivas que anulan una liquidación y que ordenan la práctica de otra en sustitución de aquélla. En estos casos, se confirma la regularización practicada si bien se corrige una parte de su importe, por lo que estas resoluciones estimatorias parciales formalmente obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

2.- Resoluciones administrativas o judiciales que estiman totalmente un recurso o reclamación, bien por razones sustantivas bien por razones de procedimiento, subsistiendo la posibilidad de que en su caso la Administración vuelva a liquidar, pero iniciando siempre un nuevo procedimiento y con determinadas limitaciones, pues la facultad de la Administración de volver a liquidar no es absoluta, como serían las impuestas por la prescripción y por la interdicción de incurrir en el mismo error. En este sentido, baste citar, por todas, sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2014 (Rec. nº 1014/2013).

En estos casos, la ejecución se circunscribe a la anulación del acto recurrido.

3.- Resoluciones administrativas o judiciales que estiman en parte, sin entrar a conocer del fondo del asunto y sin ordenar la práctica de otra liquidación en sustitución de la que se anula, acordando no obstante la retroacción de actuaciones. En estos supuestos, no se inicia un nuevo procedimiento, sino que la orden de retroacción provoca que el procedimiento quede de nuevo abierto y que por tanto deban realizarse las correspondientes actuaciones de instrucción tendentes a su terminación.

Los supuestos recogidos en este punto 3 son los casos analizados en la presente resolución.

Los dos últimos grupos de supuestos se caracterizarían, por contraposición al primer caso, porque en ninguno de ellos se confirma la regularización practicada ni puede entenderse subsistente ni tan

siquiera en parte el acto de liquidación inicial dictado. En otras palabras, en ninguno de estos dos supuestos, la nueva liquidación que en su caso pudiera practicarse lo es en cumplimiento de la sentencia o resolución, sino que será dictada en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos, no teniendo la liquidación ulterior la consideración de acto de ejecución.

De esta resolución se infiere, por tanto, que sólo en los supuestos de resoluciones administrativas que estiman totalmente un recurso o que lo estiman en parte sin entrar a conocer del fondo del asunto acordando la retroacción de actuaciones, la nueva liquidación que pudiera practicarse sería dictada en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos. En cambio, en el supuesto de resoluciones administrativas estimatorias en parte por razones sustantivas que anulan una liquidación y que ordenan la práctica de otra en sustitución de aquélla, conforme a los criterios en ellas expresados, la nueva liquidación tiene la consideración de acto de ejecución y no se dicta en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos. En vista de lo expuesto decae el argumento del TEAR de que las liquidaciones sólo pueden dictarse en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos, toda vez que en el supuesto aquí examinado, de estimación parcial de un recurso de reposición por razones sustantivas en el que de la resolución se infiere la anulación de la liquidación impugnada y su sustitución por otra nueva, esta nueva liquidación se dicta no en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos sino como un acto de ejecución.

Tampoco puede aceptarse el argumento del TEAR de que los actos de ejecución de las resoluciones de un recurso de reposición no pueden ir embebidos en la propia resolución que ejecutan «al no existir todavía eficacia del título que las origina, suprimiendo derechos de la interesada para oposición al nuevo acto que, dependiendo de cada caso, debiera dictarse por la estimación parcial como es la de formular alegaciones en el trámite de audiencia del correspondiente procedimiento que deba iniciarse...». Y es que en un supuesto como el aquí examinado en el que la estimación parcial del recurso de reposición por razones de fondo conlleva la sustitución de la liquidación anulada por otra nueva ajustada a los términos de la resolución, el título que origina el acto de ejecución es la propia resolución del recurso de reposición, que se dicta en unidad de acto con aquél y despliega su eficacia al mismo tiempo, sin que la normativa que regula la ejecución de las resoluciones administrativas constituida, como se dijo más arriba, por el artículo 66 del RGRVA, exija que la nueva liquidación deba ir precedida de trámite de audiencia alguno. Esto no significa limitar ni mermar en modo alguno el derecho de defensa del obligado tributario pues si no estuviera conforme con el fallo de la resolución del recurso de reposición o con el acuerdo de ejecución incorporado a ella siempre dispone de la posibilidad de presentar la correspondiente reclamación económico-administrativa.

El TEAR argumenta finalmente que la postura de la Administración tributaria de estimar parcialmente el recurso y, a la vez, dictar una nueva liquidación tributaria ha determinado que la resolución del recurso de reposición carezca de la motivación suficiente, vulnerando así lo dispuesto en el artículo 102.2.c) de la LGT, por no contener los elementos determinantes de la nueva liquidación sino sólo su resultado final. Este Tribunal Central no puede aceptar esta afirmación del TEAR. Téngase presente que los aspectos de la liquidación impugnada que fueron confirmados en la resolución del recurso de reposición se encontraban ya motivados en aquélla. La resolución del recurso de reposición contiene, además de las razones por las que confirma dichos aspectos, la motivación de aquellos otros aspectos de la liquidación impugnada que no han sido confirmados y que determinan la nueva liquidación. De conformidad con lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 225 de la LGT, arriba transcrito, concerniente a la resolución del recurso de reposición, «la resolución contendrá una exposición sucinta de los hechos y los fundamentos jurídicos adecuadamente motivados que hayan servido para adoptar el acuerdo». Pues bien, no cabe sino concluir que la nueva liquidación resultante de la resolución del recurso de reposición se encuentra, por tanto, suficientemente motivada.

Expuestas las razones por las que este Tribunal Central no comparte la postura del TEAR, procede añadir que la incorporación de la nueva liquidación al acuerdo de resolución del recurso de reposición, en un supuesto como el aquí examinado, resulta plenamente conforme con los principios de eficacia y eficiencia en la actuación administrativa que deben presidir la aplicación del sistema tributario (artículos 3.2 de la LGT y 3.1.h) y j) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público),

con el principio de celeridad del artículo 71.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común, y con los principios de racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos (artículo 3.1.d) Ley 40/2015) y de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales (artículo 3.2 de la LGT). Así, como señala el Director recurrente, desagregar en dos actos diferentes la resolución del recurso de reposición y su ejecución cuando es el mismo órgano el que resuelve y ejecuta, no viene exigido por la norma, iría ciertamente en contra de los principios mencionados, y no aportaría tampoco ninguna garantía adicional al interesado. Por el contrario, retrasaría la resolución de los recursos de reposición, determinaría la duplicidad de trámites para el órgano encargado de resolverlos y abriría una doble vía de reclamación económico-administrativa con un mayor coste indirecto para el interesado.