

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ065127

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS (Sede en Las Palmas)**

Sentencia 288/2016, de 9 de mayo de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 415/2015

**SUMARIO:**

**IIVTNU. Prescripción.** Estamos ante dos supuestos de ausencia de liquidación alguna respecto a dos fincas transmitidas en forma agrupada, y en un tercer caso en el que ante un clamoroso error en cuanto el recurso de reposición que interpuso el obligado tributario contra la liquidación por el concepto IIVTNU fue resuelto como si se hubiese interpuesto frente a una providencia de apremio, lo que dio paso a la iniciación de un procedimiento de revisión de oficio que declaró la nulidad de la resolución que resolvió el recurso de reposición. Pero, a continuación vuelve a errar la Administración con nuevas liquidaciones que son objeto de recurso de reposición que se estima porque no se había determinado correctamente la base imponible. Con independencia del grado de nulidad de las liquidaciones declaradas nulas, lo decisivo en el caso es que estamos ante una sucesión de errores -difícilmente imaginable- que entran en abierta contradicción con los elementales principios de buena administración, que no debe soportar el obligado tributario y que rompen el principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, conforme art. 3.2 LGT, entendido como la adecuación entre medios y fines, lo que nos lleva a entender que era improcedente la retroacción de actuaciones y que no era posible entender interrumpida la prescripción del derecho a liquidar pues los continuados errores administrativos no pueden entenderse como sostén del mantenimiento sine die del derecho a liquidar. Y más aún, lo que hizo la Administración -que probablemente suponía que había prescrito su derecho a liquidar- no fue sustituir la liquidación por otra/s referida a los mismos terrenos sino por ochenta y siete en las que da la impresión -pues nada se explica- que se liquida por cada uno de los inmuebles construidos en la finca permutada, lo cual poco tiene que ver con el hecho imponible objeto de la primera y segunda liquidación referida a terrenos, lo cual avala la tesis de prescripción del derecho a liquidar frente al transmitente de la finca objeto de permuta, que es frente a quien, tras la prescripción, se dirigieron esas ochenta y siete liquidaciones.

**PONENTE:***Don César José García Otero.*

Magistrados:

Don CESAR JOSE GARCIA OTERO  
Don FRANCISCO JOSE GOMEZ DE LORENZO-CACERES  
Doña INMACULADA RODRIGUEZ FALCON  
Don JAIME BORRAS MOYA

?

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA

Plaza San Agustín s/n

Las Palmas de Gran Canaria

Teléfono: 928 32 50 08

Fax.: 928 32 50 38

Sección: CGO

Procedimiento: Recurso de apelación

Nº Procedimiento: 0000415/2015

NIG: 3501645320130000993

Materia: Administración tributaria

Resolución: Sentencia 000288/2016

Proc. origen: Procedimiento ordinario Nº proc. origen: 0000174/2013-00

Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº 1 de Las Palmas de Gran Canaria

Intervención: Interviniente: Procurador:

Apelado Íñigo MARIA DE LAS MERCEDES RAMIREZ JIMENEZ  
Apelante AYUNTAMIENTO DE TIAS CARMEN DOLORES PADILLA NIETO

## SENTENCIA

Ilmos/as Sres/as

Presidente:

D. César José García Otero.

Magistrados:

D. Francisco José Gómez Cáceres.

D. Jaime Borrás Moya.

Dña Inmaculada Rodríguez Falcón.

-----  
En Las Palmas de Gran Canaria a 9 de mayo de 2.016. .

Visto, en grado de apelación, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas de Gran Canaria, el recurso contencioso-administrativo, seguido por el procedimiento ordinario ( en primera o única instancia) con el nº 174/13 ante el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº Uno de los de Las Palmas de Gran Canaria; en el que fueron partes: como demandante, D. Íñigo , representado por la Procuradora Dña Mercedes Ramírez Jimenez y defendido por el Letrado D. José González García; y, como Administración demandada, el Ayuntamiento de Tias, representado por la Procuradora Dña Carmen Dolores Padilla Nieto y defendido por la Letrada Juana María Fernández de las Heras; pendiente en esta Sala a consecuencia del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del Juzgado de 16 de septiembre de 2.015 .

## I. ANTECEDENTES DE HECHO.

### Primero.

En el recurso contencioso-administrativo, del que dimana el presente rollo de apelación, el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº Uno de los de Las Palmas de Gran Canaria, dictó sentencia, en fecha 16 de septiembre de 2.015 , cuyo Fallo, literalmente dice:

"ESTIMO el recurso interpuesto por la Procuradora Dña Mercedes Ramírez Jiménez, en nombre y representación de D. Íñigo , contra el AYUNTAMIENTO DE TIAS, y ACUERDO:

1º. DECLARAR LA NULIDAD de la Resolución identificada en el antecedente de hecho PRIMERO de esta sentencia.

2º. Imponer las costas del proceso al Ayuntamiento de TIAS".

### Segundo.

Contra dicha sentencia se interpuso recurso de apelación por la representación procesal del Ayuntamiento de Tias, del que se dio traslado a la parte demandante, que lo impugnó,

### Tercero.

Elevadas las actuaciones a la Sala, se formó rollo de apelación (registrado con el nº 415/15), con personación de las partes y continuación por sus trámites, con señalamiento del 22 de abril del año en curso para deliberación, votación y fallo, demorándose dicho momento dado el volumen de asuntos pendientes en la misma fase.

Fue ponente el Ilmo.Sr. Presidente D. César José García Otero, que expresa el parecer unánime de la Sala.

## II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS.

### Primero.

El objeto del recurso contencioso-administrativo fue la pretensión en orden a la declaración de nulidad de la desestimación presunta del recurso de reposición contra Decreto del Concejal de Hacienda del Ayuntamiento de Tias, de 24 de septiembre de 2.012, por el que se aprueban 87 liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IVTNU) en relación a la transmisión, formalizada en Escritura

Pública de 29 de enero de 2.008, de permuta de finca registral nº NUM000 -- procedente de la agrupación de cinco fincas urbanas situadas en el lugar denominado DIRECCION000 de ese término municipal-- a cambio de parte de los inmuebles a construir en dicho terreno, así como de declaración de obra nueva y división horizontal, .

Por su parte, la sentencia de instancia acogió el primer motivo de impugnación de la resolución, de prescripción del derecho a liquidar, sobre lo cual concluye que "(..) al haberse practicado la liquidación recurrida en este procedimiento el 24 de septiembre de 2.012, y teniendo en cuenta que el hecho imponible se produjo el 29 de enero de 2008, al practicarse la segunda liquidación ya habían transcurrido mas de cuatro años, por lo que de conformidad con lo establecido en el artículo 66.1 a) de la Ley General Tributaria ya había prescrito el derecho de la Administración de liquidar la deuda tributaria nuevamente".

Tal conclusión viene explicada a partir de un minucioso relato de hechos que se resume en la sentencia del siguiente modo "(..) del relato de hechos anteriores cabe deducir que en este caso se practicó una liquidación del IVTNU como consecuencia de una transmisión efectuada el 29 de Enero de 2008 y que fue notificada al demandante el 21 de junio de 2001, tras recibir esta notificación el actor interpuso un Recurso de Reposición frente a la misma que se resuelve en primer término como si se tratara de un Recurso de Reposición frente a una providencia de apremio y tras declararse la nulidad de la Resolución que resolvió el Recurso de Reposición por un procedimiento

iniciado de oficio por la propia Administración, se vuelve a dictar una nueva Resolución por la que se resuelve el Recurso de Reposición interpuesto contra las 3 liquidaciones que porque en dos supuesto porque se giró el impuesto en relación a un inmueble que no había sido objeto de transmisión y en la otra porque no se había girado completamente o correctamente el impuesto al no existir un error en la fórmula seguida para el cálculo del impuesto, por tanto en todos los casos se trataban de liquidaciones que no se ajustaban a la Ley y por lo tanto adolecían de defectos que eran insubsanables, por lo que adolecían de nulidad radical, como lo demuestra el hecho del Ayuntamiento tuvo que practicar una nueva liquidación del IVTNU, al ser nulas de pleno derecho las liquidaciones y los recursos interpuestos contra las mismas, ya en vía administrativa, ya en sede contencioso-administrativa, no tenían efecto interruptivo de la prescripción"

### **Segundo.**

En apelación, toda la argumentación del Ayuntamiento va dirigida a poner de relieve un error en la interpretación y aplicación de la normativa jurídica sobre la prescripción del derecho a liquidar así como de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el alcance de la anulación de liquidaciones por defectos procedimentales en cuanto no impiden una nueva liquidación que subsane los defectos de la anulada y sobre el efecto interruptivo de la prescripción del derecho a liquidar que tienen las liquidaciones anuladas, trayendo a colación la doctrina legal contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2006 conforme a la cual "La anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económico-Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos".

Y a dichos motivos se opone la parte demandante (aquí apelada) en defensa de la plena acomodación a derecho de las conclusiones de la sentencia de instancia, advirtiendo que, en cualquier caso, la estimación del recurso conllevaría la necesidad de examen del resto de motivos de impugnación de las liquidaciones, si bien poniendo especial énfasis en que las primeras liquidaciones fueron declaradas nulas de pleno derecho y, por tanto, carecían de efecto interruptivo de la prescripción.

### **Tercero.**

Pues bien, así las cosas, no es posible traer a colación la doctrina del Tribunal Supremo al margen, o con abstracción de caso concreto objeto de examen, pues si bien es cierto que la anulación de una liquidación no impide que pueda reiterarse ello no consagra una regla válida para todos los casos, sino que habrá que estar a cada uno en particular a efectos de examen la incidencia de dicha doctrina a la vista del supuesto de hecho de partida.

Y en el que examinamos, resulta que dos liquidaciones -- cuyo hecho imponible era el incremento de valor de los terrenos-- fueron declaradas nulas por error en lo que respecta a la finca a la que se refieren (error de la referencia catastral), lo que significa, simple y llanamente, que al margen de la disquisición sobre el grado de invalidez (nulidad radical o anulación) que, en puridad, es un caso de inexistencia pues no existió liquidación alguna que interrumpiese el plazo de prescripción del derecho a liquidar al transmitente en relación a la permuta formalizada en Escritura Pública de 29 de enero de 2.008 y que, por tanto, el 30 de enero de 2.012 había prescrito el derecho a liquidar por el IVTNU pues no se había liquidado en relación a esas concretas fincas transmitida como unidad tras su previa agrupación.

Y, en cuanto a la tercera liquidación, se declaró nula por error en el cálculo de la base imponible, lo que significa que no se dejó sin efecto por defectos procedimentales sino por una cuestión referida a su legalidad intrínseca, bien entendido que no fue anulada por ningún órgano económico-administrativo sino dejada sin efecto por la propia Administración en vía de recurso de reposición contra dicha liquidación, no sin antes haberse declarado nula otra anterior tras un procedimiento de revisión iniciado de oficio.

### **Cuarto.**

Haciendo referencia a la jurisprudencia más reciente, y en relación a la incidencia de la nulidad de liquidaciones y alcance, el Tribunal Supremo en sentencia de 19 de noviembre de 2012, dictada en Recurso de Casación en interés de Ley, fija la siguiente doctrina legal: "La estimación del recurso contencioso-administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material,

siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia"

En una mas reciente sentencia, de 29 de septiembre de 2.014 ( dictada en recurso de casación para unificación de doctrina nº 1014/2013 ) y en respuesta a una sentencia de la Audiencia Nacional en la que, apelando al principio de seguridad jurídica, se razonaba 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", el Alto Tribunal dice lo siguiente:

" (...) nuestro sistema jurídico-tributario no contempla la retroacción de actuaciones para los casos en que se anula un acto por razones materiales. Es jurisprudencia de esta Sala [cuyo último pronunciamiento al respecto se encuentra en la reciente sentencia de 15 de septiembre de 2014 (casación 3948/12 , FJ 4º)] que los órganos económico-administrativos no pueden a su albur decretar la retroacción de las actuaciones inspectoras, haciendo abstracción del vicio que determina la anulación de la liquidación tributaria [ sentencias de 7 de abril de 2011 (casación 872/06 , FJ 3º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3 º) y 25 de octubre de 2012 (casación 2116/09 , FJ 3º)]. En la segunda de estas tres sentencias hemos razonados que el legislador [véase el artículo 83 de la Ley General Tributaria de 2003 ; en el mismo sentido, el artículo 90 de la Ley homónima 230/1963, de 28 de diciembre (BOE de 31 de diciembre)] ha querido distinguir entre las competencias en materia de liquidación ("gestión", en la terminología de la Ley de 1963, "aplicación de los tributos", en la de 2003) y de revisión, atribuyéndolas a instancias administrativas diferentes. Se trata de un principio nuclear de nuestro sistema tributario que debe presidir cualquier interpretación que se haga de las normas reguladoras de la materia. De modo que hay que eludir todo entendimiento que atribuya a los tribunales económico-administrativos competencias en materia de liquidación, más allá de las que sean consecuencia obligada de su tarea de revisar el acto tributario reclamado. Pues bien, el artículo 239.2 de la Ley General Tributaria de 2003 (como antes el 169 de la Ley de 1963) impone al órgano competente para resolver la reclamación la obligación de decidir todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados. En cuanto a su alcance, la resolución que adopten los órganos de revisión económico-administrativa puede ser estimatoria, desestimatoria o de inadmisibilidad. Cabe que la resolución estimatoria anule total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales (artículo 239.3, primer párrafo, de la Ley de 2003). El régimen jurídico expuesto, como hemos reconocido en reiteradas ocasiones, otorga a los tribunales económico- administrativos una amplia facultad revisora, que va desde la mera modificación a la nulidad radical de los actos impugnados y que les faculta para decidir cuantas cuestiones se deriven del expediente, hayan sido o no planteadas por las partes ( sentencia de 11 de marzo de 2010, casación 8651/04 , FJ 4º). Sin embargo, tan amplias facultades deben ir acompañadas de las garantías necesarias para preservar la seguridad jurídica subjetiva y la defensa en plenitud de los derechos de los interesados ( sentencia de 30 de junio de 2001, casación 3958/07 , FJ 3º), dentro siempre de los límites propios de la función que tienen atribuida. Por ello, les cabe, en efecto, declarar la nulidad del acto impugnado, anularlo total o parcialmente e, incluso, ordenar que sea dictado otro acto administrativo de liquidación por el órgano gestor o inspector competente con arreglo a las bases fijadas en la propia resolución de revisión. Pueden también aprobar resoluciones que expulsen del mundo del derecho dicho acto porque ha sido adoptado sin cumplir las garantías formales y procedimentales dispuestas en el ordenamiento jurídico o sin contar con los elementos de juicio indispensables para decidir, ordenando dar marcha atrás, retrotraer las actuaciones y reproducir el camino, ya sin los defectos o las carencias inicialmente detectadas. Ahora bien, no cabe olvidar que en nuestro sistema jurídico la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales [el propio artículo 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003, en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad; véase también el artículo 66.4 del Reglamento general de desarrollo de la mencionada Ley en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo)]. O, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los elementos de hecho imprescindibles para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no. Desde hace años

este es el criterio del Tribunal Supremo [pueden consultarse las sentencias de 30 de noviembre de 1995 (apelación 945/92 , FJ. 2º); 15 de noviembre de 1996 (apelación 2676/92, FJ 4 º); y 29 de diciembre de 1998 (casación 4678/93 , FJ 3º); más recientemente, las sentencias de 26 de enero de 2002 (casación 7161/96 , FJ 4º); 9 de mayo de 2003 (casación 6083/98 , FJ 3º); 19 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 533/04 , FJ 4º); 24 de mayo de 2010 (casación interés de ley 35/09, FJ 6º); y 21 de junio de 2010 (casación para la unificación de doctrina 7/05, FJ 3º), entre otras muchas]. La retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar "marcha atrás". Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas exclusivamente imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión".

En definitiva, no cabe retrotraer actuaciones cuando se anula una liquidación tributaria por razones sustantivas, materiales o de fondo. Otra cosa es si puede ser sustituida por otra, a cuyo fin la misma sentencia, con cita de otras anteriores, puntualiza:

" (...) Según hemos indicado en la citada sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09 , FJ 4º), estableciendo un criterio reiterado en la de 19 de noviembre de 2012 (casación en interés de la ley 1215/11, FJ 4º) y en la de 15 de septiembre de 2014 (casación 3948/12, FJ 5º), el hecho de que no quepa retrotraer las actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, debiendo limitarse el pronunciamiento económico-administrativo a anularla, o a declarar su nulidad de pleno derecho si se encuentra aquejado de alguno de los vicios que la determinan, no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación (pueden consultarse en este sentido cuatro sentencias de 14 de junio de 2012, dictadas en los recursos de casación 2413/10 , 6386/09 , 6219/09 y 5043/09 , FJ 3º en los cuatro casos). Como en cualquier otro sector del derecho administrativo, ante tal tesitura, la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. Esto es, una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad no haya prescrito, debiéndose recordar a este respecto nuestra jurisprudencia que niega efectos interruptivos de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho [véanse las sentencias de 11 de febrero de 2010 (casación 1707/03 , FJ 4º.C), 20 de enero de 2011 (casación para la unificación de doctrina 120/05, FJ 7 º) y 24 de mayo de 2012 (casación 6449/09 , FJ 5º), ya citadas ut supra]. [No estorba recordar que la solución se ofrece distinta cuando el acto tributario sea sancionador, pues en tal caso la posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio ne bis in idem, en su dimensión procedimental, como subrayamos en las sentencias de 22 de marzo de 2010 (casación 997/06 , FJ 4º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09 , FJ 3º), 7 de abril de 2014 (casación 3714/11, FJ 2 º) y 11 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 164/13 , FJ 6º)]. No compartimos las posiciones que, de una u otra forma, conducen a interpretar que la Administración está obligada a acertar siempre, de modo que si se equivoca (por mínimo que sea el yerro) pierde la posibilidad de liquidar el tributo, aun cuando su potestad siga viva, porque carecen de sustento normativo que las avale, tanto ordinario como constitucional. Aún más, se opone al principio de eficacia administrativa ( artículo 103.1 de la Constitución española ) y al logro de un sistema tributario justo en el que cada cual ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica ( artículo 31.1 de la Constitución ), que abogan por una solución distinta, siempre, claro está, que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas. Desde luego, dicho principio constitucional no conlleva (...) la prohibición de que, ejercitada una potestad administrativa y anulado el acto a través del que se manifiesta, dicha potestad no pueda ejercitarse ya. No se trata de que la Administración corrija sus actos viciados de defectos materiales hasta "acertar", sino de que, depurado el ordenamiento jurídico mediante la expulsión del acto viciado, la Administración, en aras del interés general, al que ha de servir, proceda a ejercer la potestad que el legislador le ha atribuido si se dan las condiciones que el propio ordenamiento jurídico prevé para ello, con plenas garantías de defensa del contribuyente. Por ello, tampoco cabe hablar de "privilegio exorbitante" de la Hacienda, pues no se le otorga una ventaja injustificada, sino una habilitación para hacer cumplir el mandato que el constituyente incorporó en los artículos 31.1 y 103.1 de la Constitución . Y, para terminar, ninguna quiebra del derecho a obtener la tutela judicial efectiva se produce con ello,

pues el pronunciamiento judicial (o económico- administrativo, en su caso) que anula una liquidación tributaria por razones de fondo se agota en la propia decisión anulatoria y en la expulsión del acto anulado del mundo del derecho, sin que el nuevo acto, dictado en el ejercicio legítimo de la potestad, implique dejar sin contenido dicho pronunciamiento, que se refiere al anterior, ya anulado. Por la misma razón, no padece en tales tesis el principio de irrevocabilidad de las resoluciones económico-administrativas, que hace valer la compañía recurrente con fundamento en el artículo 213.2 de la Ley General Tributaria de 2003 , ni el de cosa juzgada".

En el caso, como antes dijimos, dos de las liquidaciones fueron declaradas nulas por error en la identificación de la finca, lo que supone un caso, no ya de nulidad de pleno derecho, sino de inexistencia de actuación alguna que haya interrumpido la prescripción del derecho a liquidar en relación al inmueble objeto de transmisión. .

En cuanto a la tercera liquidación que fue sustituida por otras, la misma sentencia del Alto Tribunal es aplicable en cuanto añade , como colofón, lo siguiente:

" (...) No obstante, y con independencia de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, la facultad de la Administración de liquidar de nuevo no es absoluta, pues este Tribunal Supremo viene negando todo efecto a la liquidación que incurre de nuevo en el mismo error. Según hemos dicho en la repetida sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º), en esas situaciones, la negativa a reconocer a la Administración una tercera oportunidad deriva del principio de buena fe al que están sujetas las administraciones públicas en su actuación [ artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre)] y es consecuencia de la fuerza inherente al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, conforme dispone hoy el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003 , entendido como la adecuación entre medios y fines. Es, además, corolario de la proscripción del abuso de derecho, que a su vez dimana del pleno sometimiento de las administraciones públicas a la ley y al derecho ex artículo 103.1 de la Constitución Española . Jurídicamente resulta intolerable la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la repetición de idéntico error, por atentar contra su deber de eficacia, impuesto en el mencionado precepto constitucional, desconociendo el principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 de la propia Norma Fundamental [véanse tres sentencias de 3 de mayo de 2011 (casaciones 466/98 , 4723/09 y 6393/09 , FJ 3º en los tres casos). En el caso de resoluciones jurisdiccionales, habría que añadir que la nueva liquidación que reincide en el error constituye en realidad un acto dictado en contradicción con lo ejecutoriado, nulo de pleno derecho en virtud del artículo 103.4 de la Ley de esta jurisdicción. La doctrina que reproducimos en los anteriores fundamentos es la que se contiene en la sentencia impugnada, pues considera que la anulación de una liquidación tributaria por razones de fondo no impide a la Administración liquidar de nuevo si el derecho a fijar la deuda tributaria no ha prescrito y siempre que no incurra en reformatio in peius. Siendo así, este recurso debe ser desestimado".

Pues bien, en el caso, estamos-como antes dijimos-ante dos supuestos de ausencia de liquidación alguna respecto a dos fincas transmitidas en forma agrupada, y en un tercer caso en el que ante un clamoroso error en cuanto el recurso de reposición que interpuso el obligado tributario contra la liquidación por el concepto IVTNU fue resuelto como si se hubiese interpuesto frente a una providencia de apremio, lo que dio paso a la iniciación de un procedimiento de revisión de oficio que declaró la nulidad de la resolución que resolvió el recurso de reposición. Pero, a continuación vuelve a errar la Administración con nuevas liquidaciones que son objeto de recurso de reposición que se estima porque no se había determinado correctamente la base imponible.

Por eso, con independencia del grado de nulidad de las liquidaciones declaradas nulas, lo decisivo en el caso es que estamos ante una sucesión de errores - difícilmente imaginable-- que entran en abierta contradicción con los elementales principios de buena administración, que no debe soportar el obligado tributario y que rompen el principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, conforme dispone hoy el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003 , entendido como la adecuación entre medios y fines, lo que nos lleva a entender que era improcedente la retroacción de actuaciones y que no era posible entender interrumpida la prescripción del derecho a liquidar pues los continuados errores administrativos no pueden entenderse como sosten del mantenimiento "sine die" del derecho a liquidar..

Y más aún, lo que hizo la Administración -- que probablemente suponía que había prescrito su derecho a liquidar-- no fue sustituir la liquidación por otra/s referida a los mismos terrenos sino por ochenta y siete en las que da la impresión -- pues nada se explica-- que se liquida por cada uno de los inmuebles construidos en la finca

permutada, lo cual poco tiene que ver con el hecho imponible objeto de la primera y segunda liquidación referida a terrenos, lo cual avala la tesis de prescripción del derecho a liquidar frente al transmitente (demandante y aquí apelado) de la finca objeto de permuta, que es frente a quien, tras la prescripción, se dirigieron esas ochenta y siete liquidaciones. .

#### **Quinto.**

La desestimación del recurso de apelación conlleva la imposición de las costas a la parte apelante en aplicación de la regla general del artículo 139. 2 LJCA .

Vistos los artículos citados y demás de general aplicación:

### **III. F A L L O.**

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de apelación interpuesto por la Procuradora Dña Carmen Dolores Padilla Nieto, en nombre y representación del Ayuntamiento de TIAS, contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº Uno de los de Las Palmas de Gran Canaria, mencionada en el Antecedente Primero, la cual confirmamos.

Con imposición a dicha parte de las costas de la apelación.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se unirá certificación al rollo de la Sala, y contra la que no cabe recurso o de casación en su modalidad ordinaria, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN:** Leída y publicada lo fue la anterior sentencia por el Ilmo.Sr. Presidente en audiencia pública, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico:

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