

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

Referencia: NFJ070310

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 10 de abril de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 651/2015

**SUMARIO:**

**Procedimiento económico-administrativo. Iniciación. Escrito de interposición.** Posibilidad de que el órgano administrativo que dictó el acto recurrido, antes de remitirlo al tribunal, lo anule total o parcialmente si el escrito de interposición contiene alegaciones. **Prohibición de la reformatio in peius.** Sin negar el derecho de la Administración a la práctica de nuevas liquidaciones en relación con el tributo y periodos afectados, hay que insistir en la existencia de dos limitaciones: la que impone la prescripción de los derechos de la Administración a liquidar la deuda tributaria, y la que impone el principio que prohíbe la *reformatio in peius*. En este caso, se ha producido la superación del segundo de dichos límites por cuanto la sustitución de las liquidaciones anuales por liquidaciones trimestrales ha supuesto un perjuicio para la empresa recurrente al aumentar el importe de la cantidad a ingresar, fundamentalmente por el diferente cálculo de los intereses.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), art. 235.

**PONENTE:**

Don José Guerrero Zaplana.

Magistrados:

Don JOSE GUERRERO ZAPLANA

Doña BERTA MARIA SANTILLAN PEDROSA

Don SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

Don FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

Doña ANA ISABEL RESA GOMEZ

Don RAMON CASTILLO BADAL

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000651 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05695/2015

Demandante: GERMINA MAR S.L.

Procurador: D<sup>a</sup>. ISABEL COVADONGA JULIA CORUJO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

**S E N T E N C I A N.º:**

Ilma. Sra. Presidente:

D.ª. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D.ª. ANA ISABEL RESA GÓMEZ

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a diez de abril de dos mil dieciocho.

VISTO por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo núm. 651/2015, promovido por la Procuradora de los Tribunales D.ª. ISABEL COVADONGA JULIA CORUJO, en nombre y en representación de GERMINA MAR S.L. , contra Resolución procedente del TEAC de fecha 18 de Junio de 2015 por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 28 de marzo de 2012, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa 0816024/2008, referida a los períodos tercer trimestre de 2003 a cuarto de 2005 y acumuladas 08/1073012010, referida al ejercicio 2006, y 08/10731/2010, referida al ejercicio 2007.

Ha sido parte en autos la Administración demandada representada por el Abogado del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizase la demanda en la que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que entendió oportunos solicitó a la Sala que dicte sentencia por la que se acuerde la estimación del recurso y la anulación de las liquidaciones tributarias impugnadas.

#### **Segundo.**

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que solicitó se dicte sentencia por la que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto.

#### **Tercero.**

Tras la celebración del trámite de conclusiones se declararon concluidas las presentes actuaciones y quedaron pendientes para votación y fallo.

#### Cuarto.

Para votación y fallo del presente proceso se señaló inicialmente para el día 4 de Abril, designándose ponente al Ilmo. Sr. Magistrado D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la Resolución procedente del TEAC de fecha 18 de Junio de 2015 por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 28 de marzo de 2012, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa 0816024/2008, referida a los períodos tercer trimestre de 2003 a cuarto de 2005 y acumuladas 08/1073012010, referida al ejercicio 2006, y 08/10731/2010, referida al ejercicio 2007.

La cuestión de fondo que se plantea en el presente recurso se refiere al derecho a deducir las cuotas soportadas por la adquisición y acondicionamiento de los inmuebles adquiridos por la sociedad recurrente para el ejercicio de la actividad. El motivo de las liquidaciones practicadas reside en la ausencia, a juicio de la oficina gestora, de elementos objetivos que probaran la intención de realización de actividad económica alguna que permitieran deducir las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad empresarial o profesional.

La parte recurrente ha practicado deducciones en relación al IVA devengado con ocasión de adquisición de tres inmuebles:

- Inmueble adquirido a la sociedad INMOBILIARIA GRAMONTEL, S. L. el 27 de febrero de 2003. Se trataba de un solar radicado en Montroig del Camp que, tras las obras de construcción de una vivienda unifamiliar realizadas entre 2003 y 2005, se destinó al arrendamiento en 2007 y 2008. Según el recurrente no se trataba de un simple arrendamiento sino de la prestación de servicios de hostelería y, finalmente, en 2009, se puso a la venta dicha vivienda.

- Inmueble adquirido el 2 de junio de 2004 a REVO 1868, S. L., localizado en Plaza de la Revolució de Setembre. Se solicitó con fecha de 15 de noviembre de 2004 Licencia de Obras Mayores que no le fue concedida hasta el 27 de septiembre de 2008.

- Inmueble localizado en la calle de L"Or, adquirido a BETRO ENTENA, S.L. el 14 de julio de 2004. Igual que con el inmueble anterior, el 15 de noviembre de 2004 se solicitó Licencia de Obras Mayores que no le fue concedida hasta el 17 de septiembre de 2008.

La cuestión de fondo planteada, exige partir de que el párrafo segundo del apartado uno del artículo 93 de la Ley 37/92 señala: "No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111 , 112 y 113 de esta Ley ".

La deducción de cuotas soportadas antes del inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios se encuentra regulada en el art. 111 de la Ley 37/92 , en su redacción dada por la Ley 14/2000 de 29 de diciembre (consecuencia de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de marzo de 2000, asunto Gablafrisa) que establece que " Uno. Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza, podrán deducir las cuotas que, con ocasión de dichas operaciones, soporten o satisfagan antes del momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a dichas actividades, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo y en los artículos 112 y 113 siguientes".

El artículo 27 del RD 1642/ 1992 de 29 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su redacción dada por el RD 1082/2001 de 5 de octubre, establece los elementos objetivos relevantes a efectos de determinar la realidad de la intención de destinar los bienes adquiridos al ejercicio de la actividad económica, señalando entre otras las siguientes circunstancias:

- 1) La naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o importados, que habrá de estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar.
- 2) El período transcurrido entre la adquisición y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las prestaciones de servicios que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional.
- 3) El cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables exigidas por la normativa reguladora del Impuesto, por el Código de Comercio o por cualquier otra norma que resulte de aplicación a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales...

A este respecto, se tendrá en cuenta en particular el cumplimiento de las siguientes obligaciones: La declaración censal de inicio de actividad, la llevanza en debida forma de las obligaciones contables, disponer de autorizaciones, permisos o licencias para el desarrollo de la actividad y haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a tributos distintos del IVA relativas a la actividad empresarial o profesional.

La resolución del TEAC objeto de recurso es clara a la hora de determinar que no procede la deducción pretendida y para ello se basa en los siguientes elementos facticos:

- GERMINA MAR, S.L. se constituye como sociedad limitada el 20 de febrero de 2003. Su objeto social es la compra, venta, explotación, administración, alquiler de solares, terrenos y fincas de cualquier naturaleza, pudiendo proceder a la edificación de los mismos y a su enajenación, íntegramente, en forma parcial o en régimen de propiedad horizontal.
- La sociedad se da de alta en la actividad el 24 de febrero de 2003 consignando como tal la promoción de edificaciones.
- Adquiere tres inmuebles: uno en 2003 y los otros dos en 2004, que afirma afectar a la actividad de promoción inmobiliaria, bien para dedicarlos al arrendamiento con servicios o bien para la venta.
- Sobre el inmueble adquirido en 2003 se aportó contrato privado de arrendamiento de servicios de fecha 1 de enero de 2007, entre un representante de la sociedad y el administrador de la misma. La oficina gestora lo califica contrato de arrendamiento; la interesada lo califica como de arrendamiento con prestación de servicios.
- Para los otros dos inmuebles se solicitó licencia de obras mayores en el mismo año de su adquisición, 2004. Esta licencia no fue concedida hasta septiembre de 2007, días 17 y 27, respectivamente.
- Respecto de todos los inmuebles se incurrió en una serie de gastos durante los años 2003 a 2007, para el acondicionamiento de los mismos a la actividad que se iba a desarrollar.

En relación a los tres inmuebles se afirma lo siguiente por la resolución recurrida:

Respecto del inmueble radicado en Montroig del Camp, desde el momento del alta en la actividad se ha determinado que el inmueble en cuestión está destinado a satisfacer la necesidad de vivienda de una persona vinculada con la propia sociedad, esto es, el administrador de la misma. La interesada afirma que en el contrato de arrendamiento entre el representante y el administrador de la sociedad se prestan servicios conjuntamente con el arrendamiento, pero más allá de esta suposición no existe documento alguno que acredite la realización de una actividad económica que dé lugar a la realización de una actividad sujeta y no exenta. No obstante, a pesar de lo recogido en la resolución impugnada, acerca de cuándo adquiere validez el contrato privado de arrendamiento, es decir, noviembre de 2007 por ser el momento que se presenta ante un funcionario público, lo cierto es que aun tratándose de una actividad exenta, sí puede considerarse afecto a una actividad económica. Es indudable que desde 2007 ha estado vinculada al desarrollo económico de la entidad. Sin embargo, ha desarrollado una actividad exenta que no origina derecho a deducción alguna.

Respecto a los dos inmuebles adquiridos en 2004, cabe decir que se solicitó licencia de obras mayores el 15 de noviembre de 2004 siendo otorgada el 27 de septiembre de 2007 en ambos casos. Del análisis de las licencias de obras, se comprueba que en el inmueble sito en la calle L'Or es una vivienda unifamiliar del que no existe constancia de ningún elemento objetivo que vincule de manera inopinada su relación con la actividad de la sociedad. Simplemente, se constata la adquisición de un inmueble y la realización de una obra sobre el mismo. Por tanto, a falta de más elementos de juicio, este Tribunal Central no puede reconocer la deducción de ninguna cuota soportada por los gastos realizados en este inmueble.

Tampoco se ha de reconocer para el inmueble sito en la Plaza de la Revolución de Setembre, porcentaje de deducción alguno en función de su destino previsible. Según la licencia de obras y la naturaleza de las actuaciones que en ella se describen, en este caso, nada puede concluirse en cuanto a la intención de destinar el inmueble a una actividad económica. Todo el indicio para poder otorgar un derecho de deducción parcial pendiente de regularización, cuyo origen reside en un procedimiento caducado, consiste en un cartel de "venta y alquiler de locales y viviendas" expuesto en 2009. Por tanto, no se acredita la intención de destinar el inmueble a una actividad económica en el momento en que se soportaron las cuotas deducidas, es decir, en los años 2004 a 2007.

Concluye la resolución del TEAC, y se confirma por el Abogado del Estado, que dé los tres inmuebles no se acredita la intención de destinarlo a actividad que origine derecho de deducción con respecto a ninguno de ellos. Es decir, no se consideran deducibles ninguna de las cuotas correspondientes a los inmuebles citados.

La parte recurrente entiende que GERMINA MAR SL adquirió entre 2003 y 2004 tres inmuebles con la intención de, una vez reformados y acondicionados, cederlos mediante contratos de alquiler con servicios de hostelería incluidos o, alternativamente, venderlos. No obstante lo anterior, durante los ejercicios 2003 a 2006 la entidad no pudo explotar en arrendamiento las fincas ni pudo ponerlas a la venta por cuanto no se hallaban en las condiciones óptimas, teniendo que reformarlas de forma sustancial. En el ejercicio 2007 la mercantil siguió ejecutando obras de acondicionamiento de las viviendas sitas en la Plaza de la Revolución de Septiembre y en la calle Oro de Barcelona, y cedió en virtud de un contrato de arrendamiento con prestación de servicios la finca de Montroig del Camp que ya se encontraba completamente reformada.

## Segundo.

Antes de entrar en el fondo de la cuestión planteada, es necesario dar respuesta a las dos cuestiones procedimentales y de plazos que ha planteado la parte recurrente en su escrito de demanda.

En primer lugar, y en cuanto a la supuesta caducidad del expediente, debe partirse de lo que señala el artículo 104 de la LGT que establece lo siguiente:

1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

- a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.
- b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.

Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro.

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

3. En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en

todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.

En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

Cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo.

4. En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

a) Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.

b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

En el caso presente, el inicio del procedimiento de comprobación limitada se produce, según el artículo 104.1 .a) desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio que debe entenderse que se produce:

- Para el ejercicio 2003, del trámite alegaciones y propuesta de liquidación provisional, el 9 de octubre de 2007.

- Para 2004, tras caducar por segunda vez el procedimiento iniciado, del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional, el 18 de febrero de 2008.

- Para 2005, tras caducar un primer procedimiento, del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional, el 18 de febrero de 2008.

Por ello, siendo notificada la liquidación provisional relativa a 2003 el 21 de febrero de 2008 y la relativa a 2004 y 2005 el 5 de mayo de 2008, no se puede admitir la caducidad alegada por la recurrente respecto de los períodos referidos.

Ningún inconveniente existe, y la parte recurrente no lo ha justificado con apoyo legal ni jurisprudencial de ninguna clase, que la resolución de fecha 21 de Febrero de 2008 recoja, simultáneamente, la caducidad de los expedientes inicialmente incoados, con la iniciación del procedimiento posterior que se resolvió antes de la conclusión del plazo de caducidad y que dio lugar a la resolución ahora impugnada.

### Tercero.

La parte recurrente también alega una incorrecta aplicación de lo previsto en el artículo 235.5 LGT cuando señala que: "cuando el escrito de interposición incluyese alegaciones, el órgano administrativo que dictó el acto podrá anular total o parcialmente el acto impugnado antes de la remisión del expediente al tribunal dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, siempre que no se hubiera presentado previamente recurso de reposición".

Entiende la recurrente que el precepto citado impide la substitución de las liquidaciones anuales inicialmente impugnadas por otras trimestrales, las realizadas por la Administración, relativas a idénticos concepto/ejercicios/períodos tributarios, y que dicha substitución resulta contraria a la finalidad del precepto y supone una vulneración del principio de congruencia por extra petitum.

Sobre esta cuestión se pronunció esta Sala en la sentencia correspondiente al recurso 362/2012 (y posteriormente en la dictada en el recurso 277/2012) cuando afirma que: «Dos son las cuestiones a dilucidar: una, sobre la necesidad de cuantificar y liquidar respecto del IVA la deuda individualizada de cada uno de los periodos, con referencia al periodo mensual o trimestral, objeto de liquidación (sin perjuicio de que la liquidación sea el resultado de la suma algebraica) ....

La primera cuestión ha devenido pacífica: las liquidaciones deben ser mensuales o trimestrales. En el supuesto enjuiciado las liquidaciones son anuales, y no se aprecia en modo alguno que sean resultado de la suma aritmética de liquidaciones mensuales o trimestrales, ni siquiera se aprecia la individualización de cuotas soportadas, repercutidas etc, en el acta que permitiera la individualización, por lo que tal y como solicita la actora, deben ser anuladas.

La Sala Especial del TEAC para la Unificación de Doctrina en la Resolución de 24 de Noviembre de 2010 establece como conclusiones:

- a) Que la liquidación por periodos anuales de IVA constituye un defecto de carácter material (FD 3º y 4º).
- b) Que el hecho de que el defecto sea material no es obstáculo para que la AEAT pueda dictar nuevas liquidaciones mensuales o trimestrales (FD 10º).
- c) Que en el caso de que proceda practicar una nueva liquidación o nuevas liquidaciones, estas deberán respetar los límites derivados de la reformatio in peius (FD 8º y 9º) y no incurrir, en su caso, en la reiteración en el vicio (FD 11º).

(...)

Esta Sala considera, con la Administración, que la anulación de las liquidaciones por el defecto apreciado en las litigiosas de haberse dictado teniendo en cuenta el periodo anual y no periodos trimestrales o mensuales, no impide a la AEAT la práctica de nuevas liquidaciones en relación con el tributo y periodos afectados, con dos limitaciones: la que impone la prescripción de los derechos de la Administración a liquidar la deuda tributaria, y la que impone el principio que prohíbe la reformatio in peius. (...)

En segundo lugar esta Sala entiende que si bien es cierto que en algunos casos la substitución de una liquidación que contempla todo el año por otra u otras que contemplan los periodos trimestrales o mensuales puede implicar, como señaló el TEAC en la resolución de 26 de enero de 2010 "notables cambios en la determinación del importe de la deuda resultante, tanto de cada uno de los periodos de liquidación, como del resultante de la suma algebraica de todos ellos contenida en el Acta y en el acuerdo del Inspector Jefe", es igualmente cierto que tal diferencia ni es automática, ni predecible en todos y cada uno de los casos, ni es el resultado matemático evidente. En consecuencia, precisamente como revela la advertencia de que la prohibición de la reformatio in peius debe tenerse en cuenta, no siempre la liquidación mensual o trimestral arrojará un resultado más "beneficioso" en términos de un menor ingreso, o una mayor deducción o compensación o devolución a favor del contribuyente, sino que igualmente puede resultar (dependerá del número y entidad de las operaciones realizadas entre otros datos) un resultado idéntico, o un resultado desfavorable para el contribuyente, resultado desfavorable que obviamente no sufrirá al estar prohibida la reformatio in peius.

Ni el principio de seguridad jurídica ni el principio de tutela judicial efectiva impiden, a juicio de este Tribunal, que en una situación como la de este litigio, la Administración, con los límites señalados, proceda a dictar nuevas liquidaciones: el deber constitucional de contribuir según la capacidad económica, sumado a los principios que la Ley 30/1992 establece en relación con el procedimiento administrativo, justifican tal conclusión.

El artículo 64 establece que "La nulidad o anulabilidad en parte del acto administrativo no implicará la de las partes del mismo independientes de aquélla salvo que la parte viciada sea de tal importancia que sin ella el acto administrativo no hubiera sido dictado."

Por su parte el artículo 66 determina que "El órgano que declare la nulidad o anule las actuaciones dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse cometido la infracción" y si bien es cierto que tal precepto está dictado para regular la actuación de la Administración, esta Sala entiende que el Tribunal de la jurisdicción contencioso-administrativa, en su actuación revisora igualmente

está autorizado por el ordenamiento jurídico a declarar la conservación de los actos administrativos que reúnen las características previstas en dicho precepto.

El Tribunal Supremo, entre otras en la reciente sentencia de veinticuatro de mayo de dos mil diez, dictada en un recurso de casación en interés de ley, recordó que "Esta doctrina se reitera en las sentencias de 26 de enero de 2002, rec. de cas. 7161/96; 9 de mayo de 2003, rec. de cas. 6083/98; 19 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 533/2004); y 22 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 1/2004), en las que, además, precisamos que «[e]n la actualidad, la retroacción de actuaciones está expresamente admitida en el ámbito tributario en el art. 239.3 de la Ley General Tributaria cuando la anulación de las liquidaciones es por cuestiones de forma» y que «los artículos 67 a 67 de la Ley 30/92 al permitir que la Administración pueda subsanar, convalidar o convertir los actos anulables, están tolerando la retroacción de actuaciones».

Asimismo, en la reciente sentencia de 29 de junio de 2009 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 86/2008), hemos vuelto a recordar que «[l]a anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados» (FD Tercero).

Esta doctrina viene, en definitiva, a considerar el requisito de la motivación como un elemento meramente formal del acto administrativo y, de ahí, que se admita la retroacción de actuaciones, aunque con límites.

Sin embargo, la sentencia impugnada entiende que la motivación se configura como un elemento esencial o de fondo, considerando que la reacción apropiada del ordenamiento jurídico debe ser la declaración de nulidad de pleno derecho con base a lo dispuesto en la letra a) del art. 62.1 de la Ley 30/1992, supuesto que ha sido incorporado en la vigente Ley General Tributaria, en su art. 217.1.a).

En este caso se declara no haber lugar al recurso de casación en interés de ley porque se solicita "la misma doctrina legal que la que tiene fijada la Sala y en base a los mismos argumentos, procede desestimar el recurso, sin que haya lugar a expresa condena en costas, por las circunstancias que concurren en el caso."

En atención a lo expuesto, debemos desestimar el primer motivo de recurso, pues la Administración de Tarrasa no se excedió en el ejercicio de sus competencias, al dictar las segundas liquidaciones, ya que respetó las dos limitaciones impuestas por nuestra sentencia precedente>>.

La aplicación de este criterio, reflejado en las sentencias de esta Sala a las que hemos hecho referencia, obliga a la estimación de la impugnación plantada por la parte recurrente y ello puesto que, sin negar el derecho de la Administración a la práctica de nuevas liquidaciones en relación con el tributo y periodos afectados, hay que insistir en la existencia de dos limitaciones: la que impone la prescripción de los derechos de la Administración a liquidar la deuda tributaria, y la que impone el principio que prohíbe la reformatio in peius.

En este caso se ha producido la superación del segundo de dichos límites por cuanto la sustitución de las liquidaciones anuales por liquidaciones trimestrales ha supuesto un perjuicio para la empresa recurrente al aumentar el importe de la cantidad a ingresar, fundamentalmente por el diferente cálculo de los intereses. Para apreciar este perjuicio basta considerar en el expediente administrativo número 2007-390-10950240N donde aparece el Acuerdo de Anulación y Sustitución por un nuevo acto administrativo del que resulta la liquidación frente a la que se recurre.

El Abogado del Estado, en el escrito de contestación a la demanda, se limita a transcribir lo que consta en la resolución del TEAC objeto de recurso insistiendo en que no hay inconveniente en que se dicte nueva liquidación y ello cuando la razón de la estimación de las pretensiones de la parte recurrente no es la imposibilidad de dictar nueva liquidación (imposibilidad que no existe) sino en la superación del principio de reformatio in peius. La propia resolución recurrida, y la resolución del TEAR de Cataluña también mencionaban los límites que resultan de los criterios recogidos en la resolución de la Sala Especial del TEAC para la Unificación de Doctrina en la Resolución de 24 de Noviembre de 2010, pero rechazaron los argumentos de la parte recurrente sin motivación suficiente cuando la violación de la reformatio in peius es clara.

#### Cuarto.

La estimación del primer motivo de impugnación hace innecesario referirse a los motivos de fondo que se refieren a si se había acreditado por elementos objetivos la intención de destinar los bienes adquiridos al ejercicio de la actividad económica propia de la empresa en cuestión.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, las costas procesales de esta instancia habrán de ser satisfechas por la administración recurrida.

## FALLAMOS

Que estimando el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. ISABEL COVADONGA JULIA CORUJO , en nombre y en representación de GERMINA MAR S.L. contra, Resolución procedente del TEAC de fecha 18 de Junio de 2015 por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 28 de marzo de 2012, por la que se desestima la reclamación económico- administrativa 0816024/2008, referida a los períodos tercer trimestre de 2003 a cuarto de 2005 y acumuladas 08/1073012010, referida al ejercicio 2006, y 08/10731/2010, referida al ejercicio 2007. que anulamos por ser contraria al ordenamiento jurídico.

Con expresa imposición de costas a la administración recurrida.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2. de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

**PUBLICACIÓN** . Una vez firmada y publicada la anterior resolución entregada en esta Secretaría para su notificación, a las partes, expidiéndose certificación literal de la misma para su unión a las actuaciones.

En Madrid a 16/04/2018 doy fe.

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.