

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089890

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 24 de mayo de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8287/2022

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Regla de prorrata. Prorrata especial. Renuncia a exenciones. Plazo. Procedimiento contencioso-administrativo. Procedimiento en primera o única instancia. Sentencias. Efectos. Ejecución de resoluciones judiciales por parte de la Administración tributaria. Posibilidad de dictar nuevas liquidaciones. Doctrina del tiro único. La sentencia impugnada rechazó las pretensiones de la actora, a saber: improcedencia de reconstruir el expediente administrativo en caso de anulación de la liquidación por motivos de fondo ya que el expediente no contiene los elementos de prueba necesarios para liquidar y la instrucción no puede completarse por cuanto las liquidaciones previamente anuladas por el TEAC lo fueron por motivos sustantivos; improcedencia de la liquidación impugnada por basarse en pruebas recabadas durante una retroacción de actuaciones declarada improcedente. No obra en el expediente justificación que permita concluir "en qué ámbito de actividad se adquirió el inmueble y el destino previsible del mismo en el momento de su adquisición", incurriendo la Administración en una reiteración del vicio que comportó la anulación de la primera liquidación; improcedencia de la liquidación por haber prescrito el derecho de la administración a liquidar el IVA del segundo trimestre del ejercicio 2007. Al contrario de lo que sostiene el TEAC, sí resulta de aplicación lo dispuesto en el art. 150.5 LGT y, en consecuencia, el derecho a liquidar estaba prescrito; improcedencia de la liquidación impugnada por falta de motivación pues no se justifica que el destino previsible del inmueble transmitido no permitiera renunciar a la exención; nulidad de la liquidación por resultar improcedente hacer recaer en el transmitente los errores cometidos por el adquirente sobre el destino previsible del inmueble. Cumplimiento del requisito del derecho a la deducción total del impuesto soportado de acuerdo con el destino previsible del bien adquirido y, por último improcedencia de la liquidación impugnada por vulneración del principio de seguridad jurídica al negar efectos a la renuncia a la exención. Las cuestiones que presentan interés casacional consisten en determinar si la potestad que la jurisprudencia del Tribunal Supremo reconoce a la Administración tributaria para reiterar una liquidación tras una estimación total por razones sustantivas, permite rectificar los errores cometidos en la primera liquidación, tramitando un nuevo procedimiento de comprobación e investigación. También se debe determinar si el principio de conservación de actos y trámites previsto en los arts 51 LPAC y 66.3 RGRVA, resulta de aplicación cuando estos se adoptaron en un procedimiento viciado de nulidad desde su inicio y que resultaban ser la esencia de este; si la excepción jurisprudencial al reconocimiento de efecto interruptivo a la interposición de cualquier clase del art. 68.1.b) LGT se debe aplicar también en supuestos en los que el contribuyente se ve obligado a recurrir sistemáticamente actos declarados improcedentes por razones sustantivas. Finalmente, también deberá el Tribunal determinar si, en aplicación del art.17.5 de la Sexta Directiva del IVA, debe aplicarse la prorrata especial en aquellos casos en que esta se adapta mejor al principio de neutralidad del IVA incluso si el sujeto pasivo ha optado expresamente por la general. Es preciso indicar que la jurisprudencia de esta Sala permite el reinicio de las actuaciones anuladas previamente en vía de reclamación económico-administrativa o judicial, salvo en los casos de nulidad de pleno derecho. [Vid., SAN de 25 de mayo de 2022, recurso n.º 887/2020 (NFJ089892) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 20.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 51.

RD 520/2005 (RGRVA), art. 66.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 68 y 150.

Código Civil, art. 7.

Constitución española, arts. 9, 103 y 106.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 17.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
Don JOSE MANUEL BANDRES SANCHEZ-CRUZAT
Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 24/05/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8287/2022

Materia: IVA

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8287/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D. Fernando Román García

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 24 de mayo de 2023.

HECHOS

Primero.

- Preparación del recurso de casación.

1. El procurador don Jacobo de Gandarillas Martos, en representación de la mercantil ERGINEDOM, S.L., asistida del letrado don Jaume Bonet León, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 25 de mayo de 2022 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso nº 887/2020, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central ["TEAC"] de 24 de junio de 2020 desestimatoria a su vez de la reclamación económico-administrativa deducida contra el acuerdo de liquidación de 9 de septiembre de 2016 dictado por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Cataluña, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"], ejercicio 2007.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

2.1. La jurisprudencia sentada en las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 23 de junio de 2020 (RCA/5086/2017:ECLI:ES: TS:2020:1878) y 15 de septiembre de 2014 (RCA/3948/2012:ECLI:ES:TS:2014:3728) y el artículo 7.2 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (Gaceta de 25 de julio) ["CC"].

2.2. Artículos 51 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre) ["LPACAP"] y 66.3 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (BOE de 27 de mayo) ["RGRVA"].

2.3. Los artículos 66.a) y 68.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], en relación con los artículos 9.3 y 103.1 de la Constitución española ["CE"].

2.4. Artículo 17.5 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO de 13 de junio) ["Sexta Directiva"].

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida .

4. Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal y de la Unión Europea.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se da la circunstancia contemplada en la letra c), del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], así como la presunción contemplada en el artículo 88.3.a) LJCA.

Segundo.

- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo

La Sala a quo, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 16 de noviembre de 2022, habiendo comparecido la mercantil Erginedom, S.L., recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida la Administración General del Estado, quien no se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, Magistrado de la Sala.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**Primero.**

Requisitos formales del escrito de preparación.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la mercantil Erginedom, S.L. se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal y la jurisprudencia que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta, especialmente, que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija una doctrina (i) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], siendo así que, además, (ii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

Segundo.

Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos de la resolución impugnada nos lleva a destacar a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1. Mediante escritura pública de 4 de mayo de 2007, ERGINEDOM, S.L. enajenó a la Caja de Ahorros de Salamanca y Soria un inmueble sito en Madrid, afecto a la actividad de arrendamiento de oficinas, locales y plazas de garaje, por un precio de 84.000.000 euros. En la estipulación Tercera de la escritura se estableció que la parte vendedora renunciaba a la exención del IVA contenida en el número 22º del artículo 20. Uno LIVA. Por su parte, la parte compradora declaraba que conocía esa renuncia y hacía constar que era un sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total de dicho impuesto. En consecuencia, la parte vendedora repercutió a la parte compradora el citado Impuesto por importe de 13.440.000 euros, esto es, el dieciséis por ciento (16%) del precio de venta del edificio.

2. Con posterioridad, la entidad financiera presentó autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, ingresando el día 8 de junio de 2007 la cantidad correspondiente. El 31 de julio de 2007 inició un procedimiento de devolución de ingresos indebidos ante la Dependencia Provincial de Gestión de la Delegación de la AEAT en Barcelona, solicitando la devolución del IVA indebidamente repercutido por Erginedom en la compraventa del edificio, finalizando el procedimiento con el acuerdo estimatorio de 29 de diciembre de 2008 de devolución de ingresos indebidos a la Caja de Ahorros de Salamanca y Soria, abonando Hacienda el importe total de las cuotas de IVA repercutidas por ERGINEDOM (13.440.000 euros).

3. El 20 de junio de 2008 se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación en relación con la mercantil hoy recurrente en casación, relativas al IVA del ejercicio 2007 y de carácter parcial, limitándose a la comprobación de la citada transmisión. Dicho procedimiento finalizó mediante acuerdo de liquidación de fecha 20 de abril de 2009, al considerar la Inspección que la entrega del edificio constituía una segunda transmisión sujeta y exenta del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 20. Uno.22º LIVA, sin posibilidad de renunciar a la exención ya que el adquirente no tiene derecho a la deducción de la totalidad del impuesto soportado en la adquisición.

4. Impugnado ante el Tribunal Económico Administrativo Regional y posteriormente en alzada ante el TEAC -también se impugnó por el Director de Departamento de Inspección Financiera y Tributaria-, por resolución de 17 de junio de 2014, acordó estimar en parte los recursos, confirmando el acuerdo estimatorio de solicitud de rectificación de autoliquidación de la Caja de 29 de diciembre de 2008 y anulando el acuerdo de liquidación de 20 de abril de 2009 correspondiente al IVA del ejercicio 2007 (11.176.358,62 euros) al no quedar acreditado en el expediente que en el momento de la transmisión no se cumplieran los requisitos exigidos para poder renunciar a la exención, ya que de las actuaciones realizadas con posterioridad en aras a comprobar la validez de la misma, no existen elementos objetivos que permitan deducir lo contrario, sin que quede acreditado el destino previsible que la Caja iba a dar al inmueble, dada la contradicción en su actuación, ni los regímenes de deducción aplicables a las actividades desarrolladas.

5. Con anterioridad a esta resolución del TEAC, la Administración tributaria había procedido a ejecutar la resolución del TEAR dictando un nuevo acto de liquidación el 23 de diciembre de 2011 en relación con el IVA de 2007. Recurrída ante el TEAR y el TEAC, fue anulada por éste por resolución de 15 de diciembre de 2015 en base a lo resuelto por resolución de 17 de junio de 2014 que había acordado la nulidad de la liquidación por razones sustantivas.

6. En abril de 2016 se iniciaron actuaciones inspectoras de carácter parcial, al limitarse a la comprobación de la transmisión del inmueble a la Caja el 4 de mayo de 2007, concluyendo con acuerdo de liquidación de 9 de septiembre de 2016 en que se resuelve que la renuncia practicada por Erginedom no es conforme a Derecho por no cumplir la Caja el requisito de tener derecho a la deducción total del IVA soportado en los sectores diferenciados financiero y de arrendamiento de inmuebles y por no haberse afectado al sector de arrendamiento financiero, quedando acreditado que fue la instalación de las oficinas de la entidad, lo que impedía acogerse a la renuncia a la exención.

7. Disconforme con ese acuerdo, la mercantil dedujo reclamación económico-administrativa ante el TEAC, desestimándolo por resolución de 24 de junio de 2020.

8. Contra este último acuerdo, la representación procesal de ERGINEDOM, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo nº 887/2020 ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que lo desestimó en sentencia de 25 de mayo de 2022, rechazando las pretensiones de la actora, a saber: (i) improcedencia de reconstruir el expediente administrativo en caso de anulación de la liquidación por motivos de fondo ya que el expediente no contiene los elementos de prueba necesarios para liquidar y la instrucción no puede completarse por cuanto las liquidaciones previamente anuladas por el TEAC lo fueron por motivos sustantivos; (ii) improcedencia de la liquidación impugnada por basarse en pruebas recabadas durante una retroacción de actuaciones declarada improcedente. No obra en el expediente justificación que permita concluir "en qué ámbito de actividad se adquirió el inmueble y el destino previsible del mismo en el momento de su adquisición", incurriendo la Administración en una reiteración del vicio que comportó la anulación de la primera liquidación; (iii) improcedencia de la liquidación por haber prescrito el derecho de la administración a liquidar el IVA del segundo trimestre del ejercicio 2007. Al contrario de lo que sostiene el TEAC, sí resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 150.5 de la LGT y, en consecuencia, el derecho a liquidar estaba prescrito; (iv) improcedencia de la liquidación impugnada por falta de motivación pues no se justifica que el destino previsible del inmueble transmitido no permitiera renunciar a la exención; (v) nulidad de la liquidación por resultar improcedente hacer recaer en el transmitente los errores cometidos por el adquirente sobre el destino previsible del inmueble. Cumplimiento del requisito del derecho a la deducción total del impuesto soportado de acuerdo con el destino previsible del bien adquirido y, por último (vi). improcedencia de la liquidación impugnada por vulneración del principio de seguridad jurídica al negar efectos a la renuncia a la exención.

Tercero.

Normas que deberán ser interpretadas.

La recurrente plantea la necesidad de interpretar:

2.1. La jurisprudencia sentada en las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 23 de junio de 2020 (RCA/5086/2017:ECLI:ES: TS:2020:1878) y 15 de septiembre de 2014 (RCA/3948/2012:ECLI:ES:TS:2014:3728) y el artículo 7.2 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

2.2. Artículos 51 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y 66.3 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

2.3. Los artículos 66.a) y 68.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 9.3 y 103.1 de la Constitución española.

2.4. El artículo 17.5 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977.

Cuarto.

Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.

Conforme a lo indicado anteriormente y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, al apreciar esta Sección de admisión que el mismo presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de las siguientes cuestiones:

1. Determinar si la potestad que la jurisprudencia del Tribunal Supremo reconoce a la Administración tributaria para reiterar una liquidación tras una estimación total por razones sustantivas, permite rectificar los errores cometidos en la primera liquidación, tramitando un nuevo procedimiento de comprobación e investigación.

2. Determinar si el principio de conservación de actos y trámites previsto en los artículos 51 de la Ley 39/2015 y 66.3 del RD 520/2005, resulta de aplicación cuando estos se adoptaron en un procedimiento viciado de nulidad desde su inicio y que resultaban ser la esencia de este.

3. Determinar si la excepción jurisprudencial al reconocimiento de efecto interruptivo a la interposición de cualquier clase del artículo 68.1.b) LGT se debe aplicar también en supuestos en los que el contribuyente se ve obligado a recurrir sistemáticamente actos declarados improcedentes por razones sustantivas.

4. Determinar si, en aplicación del artículo 17.5 de la Sexta Directiva del IVA, debe aplicarse la prorrata especial en aquellos casos en que esta se adapta mejor al principio de neutralidad del IVA incluso si el sujeto pasivo ha optado expresamente por la general.

Quinto.

Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. A la vista de cuanto antecede, la Sección de Admisión considera que el asunto presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, por cuanto la sentencia recurrida fija, ante la misma cuestión, una interpretación de los preceptos que sustentaron su fallo que afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso (artículo 88.2.c) LJCA) y porque, si bien nos encontramos ante una cuestión que no es totalmente nueva, se hace aconsejable un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que la esclarezca para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] [vid. auto de 16 de mayo de 2017 (RCA 685/2017; ES:TS :2017: 4230A)], tarea propia del recurso de casación que no solo debe operar para formar la jurisprudencia ex novo, sino también para matizarla, precisarla o, incluso, corregirla [vid. auto de 15 de marzo de 2017 (RCA/93/2017, FJ 2º, punto 8; ES:TS :2017:2189A)].

2. Es preciso indicar que la jurisprudencia de esta Sala permite el reinicio de las actuaciones anuladas previamente en vía de reclamación económico-administrativa o judicial, salvo en los casos de nulidad de pleno derecho. La sentencia de 29 de junio de 2015 (casación 723/2014, ES:TS:2015:2875) recuerda así que, una vez anulada una liquidación tributaria, cabe aprobar otra nueva en su sustitución, si no se ha producido la prescripción, garantizando en todo caso los derechos de defensa del administrado y rehuyendo la reformatio in peius, matizando la sentencia de 15 de junio de 2015 (casación 1551/2014, ES:TS:2015:2692) la posibilidad de dictar una nueva liquidación en atención a la causa que determina la anulación, de fondo o de forma, de modo que sólo cabe retrotraer actuaciones y practicar nuevas diligencias en el procedimiento para dictar otra liquidación, si la anulación ha tenido lugar por defectos formales que hayan causado indefensión al administrado.

En nuestra sentencia de 29 de septiembre de 2014 (rec. 1014/2013, ECLI:ES:TS:2014:3816) se descartó la posibilidad de retrotraer actuaciones para subsanar vicios sustantivos. Decíamos en ella (FJ 3º):

"[...] 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."

Señalábamos también que la imposibilidad de retrotraer las actuaciones, en estos casos, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación y precisábamos, al respecto, lo siguiente (FJ 4º):

"[...] 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]."

Este criterio ha sido reiterado en otros pronunciamientos posteriores, como sucede en la sentencia de 15 de junio de 2015 (rec. 1551/2014, ECLI:ES:TS:2015:2692), FJ 5º, en la que indicamos:

"De estas dos ideas surge una conclusión: la Administración puede aprobar una nueva liquidación en sustitución de la anulada, pero no le cabe retrotraer actuaciones salvo en los casos expresados, por lo que, cuando la anulación se debe a razones de fondo, únicamente le resulta posible dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva."

Ideas que se confirman también, con cita en los anteriores pronunciamientos, en las sentencias de 3 de junio de 2020 (rec. 5020/2017, ECLI:ES:TS:2020:1536), FJ 2º, de 23 de junio de 2020 (rec. 5086/2017, ECLI:ES:TS:2020:1878), FJ 4º y de 22 de diciembre de 2020 (rec. 2931/2018, ECLI:ES:TS:2020:4401), FJ 3º.

3. Asimismo, y en cuanto al segundo interrogante elevado a la Sección de Enjuiciamiento, esta Sección ha admitido recientemente un auto [3 de noviembre de 2022, RCA/1712/2022; ECLI:ES:TS:2022:15534A) en el que se consideraba preciso interpretar el artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, en lo concerniente a la aplicación del principio de conservación de actos y trámites, en un supuesto en el que el Tribunal Económico-Administrativo estimó parcialmente la reclamación económico-administrativa anulando en parte la liquidación para que la administración dicte nueva liquidación ajustándose a los parámetros recogidos en el fallo, cuestionándose si debía anular la sanción o simplemente debía ser objeto de nueva cuantificación, tomando como base la nueva cuota defraudada que resultase de la liquidación practicada.

4. Por lo que respecta a la tercera cuestión, en la decisión de la admisión de este recurso de casación influye que el Tribunal Supremo ha iniciado una senda en pos del reconocimiento y aplicación efectiva del principio de buena administración al ámbito de los procedimientos tributarios. El principio de buena administración estaba ya implícito en los artículos 9.3, 103.1 y 106.1 CE. Por tanto, nuestra Constitución ya consagraba lo que en una terminología más moderna ha venido a llamarse derecho a la buena administración, pero lo hizo desde la perspectiva objetiva, a través de la imposición de un deber de actuación de la Administración frente a los ciudadanos.

Actualmente, el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea que fue proclamada por el Parlamento Europeo, el Consejo de la Unión Europea y la Comisión Europea el 7 de diciembre de 2000 en Niza (DOUE núm. 83, de 30 de marzo de 2010), ha consagrado como un derecho fundamental de la Unión Europea el derecho a la buena administración, siendo así que incluso todo ciudadano de la Unión y toda persona física o jurídica que resida o tenga su domicilio social en un Estado miembro tiene derecho a someter al Defensor del Pueblo Europeo los casos de mala administración en la actuación de las instituciones, órganos u organismos de la Unión, con exclusión del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el ejercicio de sus funciones jurisdiccionales. Este precepto se integra hoy en el Tratado de la Unión Europea (Tratado de Lisboa), de 13 de diciembre de 2007, ratificado por Instrumento de 26 de diciembre de 2008, que en su artículo 6 señala que "La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados".

Así, el derecho a la buena administración se configura actualmente, desde una perspectiva subjetiva, como un derecho fundamental del ciudadano europeo, no solo como deber de actuación de la Administración frente a los ciudadanos.

Pues bien, como se ha adelantado, el Tribunal Supremo ha abierto una senda en favor del reconocimiento de este derecho en la sentencia de 14 de febrero de 2017 (RC/1727/2016, ES:TS:2017:4499) y en este sentido se han dictado otras muchas sentencias de la Sección Segunda, entre las que podemos citar la de 18 de diciembre de 2019 (RCA/4442/2018; ES:TS: 2019:4115), 17 de septiembre de 2020 (RCA/5008/2018; ES:TS:2020:2921), 22 de septiembre de 2020 (RCA/5825/2018; ES:TS:2020:3060), 29 de octubre de 2020 (RCA/5442/2018; ES:TS:2020:3734), 19 de noviembre de 2020 (RCA/4911/2018; ECLI:ES:TS:2020:3880) y 15 de marzo de 2021 (RCA/526/2020; ECLI:ES:TS:2021:1149).

De estas sentencias se deduce que a la Administración le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivadas de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que promueve la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, siendo así que no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva, y, por tanto, el derecho a una actuación administrativa motivada, no arbitraria.

5. Finalmente, y en lo relativo a la aplicación o no del régimen de prorrata especial por ser este el sistema que mejor se adapte al principio de neutralidad del IVA, este Tribunal, en sentencia de 1 de septiembre de 2017

(recurso para la unificación de doctrina 3209/2016: ECLI:ES:TS:2017:3331, citando otras dos anteriores) analizó la cuestión en el supuesto de que la recurrente se acogió a la aplicación de la regla de la prorrata general al entender que todas sus actividades estaban consideradas como sujetas y no exentas y podía deducirse el 100% de las cuotas soportadas, ejercitando, consecuentemente la opción por la prorrata especial una vez que la Inspección había concluido que la mercantil recurrente no tenía derecho a la citada deducción. Por ello, se hace necesario ahora matizar si esta jurisprudencia se debe aplicar no sólo cuando el sujeto pasivo no se pronuncia expresamente sobre el sistema de prorrata aplicable, sino también cuando éste ha optado expresamente por la prorrata general y, sin embargo, la especial se cohonestará mejor con el referido principio de neutralidad del IVA.

Sexto.

Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el fundamento jurídico cuarto.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son:

2.1. La jurisprudencia sentada en las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 23 de junio de 2020 (RCA/5086/2017:ECLI:ES: TS:2020:1878) y 15 de septiembre de 2014 (RCA/3948/2012:ECLI:ES:TS:2014:3728) y el artículo 7.2 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

2.2. Artículos 51 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y 66.3 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

2.3. Los artículos 66.a) y 68.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 9.3 y 103.1 de la Constitución española.

2.4. El artículo 17.5 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

Séptimo.

Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Octavo.

Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

FALLO

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/8287/2022, preparado por el procurador don Jacobo de Gandarillas Martos, en representación de la mercantil ERGINEDOM, S.L., asistida del letrado don Jaume Bonet León, contra la sentencia dictada el 25 de mayo de 2022 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso nº 887/2020

2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

1. Determinar si la potestad que la jurisprudencia del Tribunal Supremo reconoce a la Administración tributaria para reiterar una liquidación tras una estimación total por razones sustantivas, permite rectificar los errores cometidos en la primera liquidación tramitando un nuevo procedimiento de comprobación e investigación.

2. Determinar si el principio de conservación de actos y trámites previsto en los artículos 51 de la Ley 39/2015 y 66.3 del RD 520/2005, resulta de aplicación cuando estos se adoptaron en un procedimiento viciado de nulidad desde su inicio y que resultaban ser la esencia de este.

3. Determinar si la excepción jurisprudencial al reconocimiento de efecto interruptivo a la interposición de cualquier clase del artículo 68.1.b) LGT se debe aplicar también en supuestos en los que el contribuyente se ve obligado a recurrir sistemáticamente actos declarados improcedentes por razones sustantivas.

4. Determinar si, en aplicación del artículo 17.5 de la Sexta Directiva del IVA, debe aplicarse la prorrata especial en aquellos casos en que esta se adapta mejor al principio de neutralidad del IVA incluso si el sujeto pasivo ha optado expresamente por la general.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. La jurisprudencia sentada en las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 23 de junio de 2020 (RCA/5086/2017:ECLI:ES: TS:2020:1878) y 15 de septiembre de 2014 (RCA/3948/2012:ECLI:ES:TS:2014:3728) y el artículo 7.2 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

3.2. Artículos 51 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y 66.3 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

3.3. Los artículos 66.a) y 68.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 9.3 y 103.1 de la Constitución española.

3.4. El artículo 17.5 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

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.