

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090409

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 19 de abril de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 692/2018

SUMARIO:

Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Efectos. Retroacción de actuaciones. Ejecución. Cuando se anula una liquidación por razones de fondo o sustantivas, la Administración puede volver a dictar nueva liquidación con lo que tuviera mientras su potestad no haya prescrito, sin poder completar lo ya actuado ni llevar a cabo nuevas comprobaciones o nuevos requerimientos para integrar sus actuaciones. En el presente caso, la Administración, tras la anulación de una primera liquidación por razones de fondo o sustantivas, no se limitó a dictar la liquidación en ejecución de la decisión del TEAC, sino que dio inicio a un nuevo procedimiento de comprobación limitada con lo que colocó al contribuyente en la casilla de salida como si, tras la anulación del primer acuerdo de liquidación, nada hubiera ocurrido. La Administración, prescindiendo del principio de conservación de los actos y sin valorar si con lo que tenía podía practicar nueva liquidación, decidió, sin que ninguna norma la habilite directamente para ello, abrir de nuevo un procedimiento de comprobación limitada como si nada hubiera ocurrido, sometiendo al contribuyente de nuevo al nuevo procedimiento de aplicación de los tributos, despreciando que la primera anulación fue debida a un error sustantivo y grave en la interpretación de la norma reguladora del Impuesto solo a ella imputable. Y para más escarnio, ni tan siquiera termina por acertar con la segunda liquidación, puesto que no fue correcta la determinación de los intereses de demora, lo que abocaba al sujeto pasivo a una tercera impugnación. A juicio de la Sala, el hecho de que el incumplimiento del mes para ejecutar la resolución de TEAC no tenga consecuencias de cara a la caducidad, sino solo en cuanto al eventual devengo de los intereses de demora, no significa que, con arreglo a la previsión temporal prevista, pueda la Administración tributaria reiniciar de nuevo cualquier tipo de procedimiento de aplicación de los tributos, de duración directamente incompatible con la prevista para la ejecución.

PRECEPTOS:

Constitución Española, art. 31.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 104, 150, 217 y 239.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 66.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 197.

PONENTE:

Don Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

Magistrados:

Don MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

Don BERTA MARIA SANTILLAN PEDROSA

Don FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

Don MARIA JESUS VEGAS TORRES

Don RAMON CASTILLO BADAL

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000692 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06640/2018

Demandante: TESSA AGRÍCOLA, S.L.

Procurador: D. GONZALO RUIZ DE VELASCO MARTINEZ DE ERCILLA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS

S E N T E N C I A N º :

Ilma. Sra. Presidenta:

D^a. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS

D^a. MARIA JESUS VEGAS TORRES

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a diecinueve de abril de dos mil veintitrés.

Se ha visto ante esta Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 692/2018, el recurso contencioso-administrativo formulado por TESSA AGRÍCOLA, S.L., representada por el procurador don Gonzalo Ruiz de Velasco, contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo de 19 de junio de 2019, relativa a la liquidación provisional por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 1T a 4T/2004, por importe de 395.173,29 euros, dictada por la Administración de María de Molina de la Delegación Especial de Madrid.

Ha sido parte la Administración General del Estado defendida por el abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la actora se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado, en los términos expresados en el encabezamiento, acordándose su admisión mediante decreto, y con reclamación del expediente administrativo.

Segundo.

Se formalizó la demanda mediante escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos oportunos, terminó suplicando « [s]e dicte sentencia por la cual se declare nulo el Fallo de la Resolución del TEAC de 19-06-2018, que ordena una nueva liquidación -la tercera- sobre la misma materia, causa y hechos y, en consecuencia, se dé por terminado el expediente administrativo declarando la improcedencia de una nueva liquidación, con devolución al interesado del aval bancario presentado y con pago de los gastos bancarios correspondientes. [...]»

Tercero.

El abogado del Estado, en su escrito de contestación a la demanda, pide la desestimación del recurso.

Cuarto.

Recibido el pleito a prueba, tras el trámite de conclusiones, quedó pendiente de señalamiento para votación y fallo. a cuyo efecto se señaló el día 15 de febrero del año en curso, fecha en la que ha tenido lugar.

Ha sido ponente el Ilmo. Sr. don Santos Gandarillas Martos, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo de 19 de junio de 2019, relativo a la liquidación provisional por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodos 1T a 4T/2004, por importe de 395.173,29 euros+, dictada por la Administración de María de Molina de la Delegación Especial de Madrid, que acogió y estimó parcialmente la reclamación económico-administrativa interpuesta por TESSA AGRÍCOLA, S.L. (en lo sucesivo Tessa).

Para comprender el verdadero alcance del debate que ha desembocado en el presente recurso, se hace imprescindible poner sobre el tapete los antecedentes más relevantes sobre los que va a girar la decisión que tomemos.

1.- El 25 de septiembre de 2008 se practicó liquidación por IVA por la Delegación de Hacienda de Madrid, Administración de María de Molina, nº de expediente A2861208156000359 referencia G2861208001355 (y de la que no tenemos más datos), por la que se exigía el correspondiente Impuesto a una transmisión de finca agrícola realizada por Tessa documentada en escritura pública otorgada el 29 de diciembre de 2004, por importe de 260.000,00 euros de cuota y 54.142,26 euros de intereses, ascendiendo el total a 314.142,26 euros.

2.- Se interpuso reclamación económico-administrativa por Tessa, de la que no tenemos antecedentes, que fue estimada en alzada por el TEAC el 12 de diciembre de 2013, tras constatar que se había practicado una liquidación anual en lugar de practicarse liquidaciones provisionales trimestrales por cada periodo de liquidación.

3.- Anulada la liquidación, el 22 de julio de 2014 se notificó a Tessa el inicio de un nuevo procedimiento de comprobación limitada por el IVA de los mismos periodos, 1T a 4T/2004.

4.- El 9 de septiembre de 2014 le fue notificada propuesta de liquidación.

5.- El 24 de septiembre de 2014 se le notificó la liquidación provisional dictada por la Unidad de Verificación y Control de la Administración de María de Molina por la que puso fin al procedimiento de comprobación limitada.

6.- La razón de ser de la regularización se centró, de nuevo, en la transmisión de la finca rústica a otra entidad que hizo Tessa el 29 de diciembre de 2004 por un precio de 1.625.000 euros. En la estipulación quinta de la escritura se hizo constar que la parte compradora comunicaba a la parte vendedora el cumplimiento de las condiciones para la renuncia a la exención de IVA, devengándose una cuota de IVA por importe de 260.000,00 euros (16%). Se reconoció por la vendedora haber recibido de la compradora ese importe, que no se consignó en su autoliquidación del 4T/2004.

Explicó Tessa que no incluyó la cantidad en cuota de su autoliquidación del 4T/2004, porque reflejó en un acta unilateral de manifestaciones de 8 de enero de 2005, ante el mismo Notario que otorgó la escritura pública de compraventa, que la cláusula de renuncia a la exención de IVA era inválida porque no era cierta la afirmación contenida en la escritura inicial acerca de la entrega por el comprador al vendedor de la cuota de IVA devengado, y que la operación debía reputarse exenta en el IVA y por tanto sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).

Sin embargo, la Oficina de Gestión Tributaria incluyó la cuota de IVA como devengada en la liquidación practicada por el cuarto trimestre de 2004, y consideró válida la renuncia a la exención. El hecho de que se hubiera pagado o no el importe del impuesto hacía irrelevante la cláusula.

7.- El 29 de octubre de 2014 se interpuso ante el TEAC nueva reclamación económico-administrativa, resuelta por el acuerdo de 19 de junio de 2018, objeto del presente recurso. La reclamación fue parcialmente estimada, exclusivamente en el aspecto atinente a los intereses de demora, puntualizando que « [I]os intereses de demora exigidos en la liquidación provisional practicada por periodos trimestrales, no puede exceder de la cuantía resultante de la liquidación anual anulada, que se dictó el 25 de septiembre de 2008. Dicho importe ascendía a 54.142,26 €, en tanto que, en la liquidación provisional practicada por periodos trimestrales, el importe de los intereses de demora exigidos es de 135.173,29 €. En consecuencia, procede estimar la alegación del interesado y considerar únicamente exigible en concepto de intereses de demora la cantidad de 54.142,26 €. [...]».

8.- Contra esta resolución del TEAC de 19 de junio de 2018 se deduce el presente recurso contencioso-administrativo.

Segundo.

En su escrito de demanda, la actora sostiene, en síntesis, que no procede una tercera liquidación en casos como el que se debate, donde se ha producido un grave error material por parte de la Administración tributaria,

como ha reconocido el Tribunal Supremo. También anuda fatales consecuencias al límite temporal del artículo 66 del Real Decreto 520/2005, negando cualquier efecto interruptivo de la prescripción a las actuaciones llevadas a cabo por la Administración tributaria como consecuencia de las irregularidades ocasionadas.

El abogado del Estado, en su oposición a la demanda, invoca las mismas razones que expuso la resolución del TEAC.

Tercero.

Vaya por delante que la demanda mezcla razones y argumentos que, ordenados de otro modo, hubieran facilitado una respuesta detallada o desagregada de cada uno de ellos. No es así, pero lo cierto es que todos orbitan sobre la misma queja, y es la cuestionada posibilidad de que la Administración practique otra liquidación, iniciando nuevos o sucesivos procedimientos de aplicación de los tributos, una vez que ha sido anulada la primera liquidación.

El debate que se plantea en el presente recurso, a pesar de que el escrito de demanda no lleva a cabo la distinción en esos términos, debe ser abordado desde dos perspectivas distintas.

Por un lado, puede ser analizado desde la naturaleza de las causas de anulación que dieron al traste con la primera liquidación de 25 de septiembre de 2008, anulada por resolución del TEAC de 12 de diciembre de 2013, tras constatar que no fue ajustado a Derecho el cómputo anual del Impuesto ya que, en lugar de practicarse liquidaciones provisionales por cada periodo impositivo, se practicó una liquidación anual. Este primer motivo invalidante tendría que ver con el alcance de la razón de la anulación y su incidencia en la interrupción del cómputo del plazo de prescripción, de cara a la segunda liquidación practicada el 24 de septiembre de 2014.

Pese a la dificultad que entraña el establecimiento categorías en torno a las causas o motivos de invalidez de los actos tributarios, si debemos pronunciarnos sobre la naturaleza sustantiva o formal del vicio invalidante, todo indica que estamos ante una ilegalidad de carácter material.

Ha reflejado la jurisprudencia, y entre otras en la STS de 26 de marzo de 2012, recurso 5827/2009, con el objetivo de distinguir si estamos ante un supuesto de retroacción de las actuaciones o actos dictados en ejecución de resolución o sentencia, que « [E]s evidente que no se trataba de un defecto procedimental o formal, sino de fondo, que atañía a la selección de la norma aplicable para practicar la liquidación [...] ». En esa misma línea hermenéutica también podemos citar las SsTS de 15 de septiembre de 2014, recurso 3948/2012 y de 29 de septiembre de 2014, recurso 1014/2013. Y es sustantivo el vicio invalidante cuando la transgresión imputable a la Administración tributaria tiene que ver con la propia configuración del Impuesto, y no con aspectos formales del procedimiento de aplicación de los tributos en el que tuvo lugar la comprobación y posterior liquidación practicada por la Administración.

Ahora bien, fijado el carácter material del vicio en que incurrió la primera liquidación, el siguiente paso es puntualizar si sus efectos son los propios de la anulabilidad o los de nulidad de pleno derecho. La fijación de este extremo es de primordial importancia porque como ha dicho la jurisprudencia en STS de 14 de septiembre de 2011, recurso 402/2008; de 19 enero de 2012, recurso 3726/2009; y de 5 de febrero de 2015, 4075/2013, solo los actos nulos de pleno derecho no tienen efectos interruptivos en la prescripción. De modo que, si el vicio ha sido calificado de anulabilidad, todo lo actuado con anterioridad interrumpió el cómputo de ese plazo, tanto los actos realizados por el particular contra o frente a la liquidación, como las actuaciones de la Administración encaminadas a la determinación de la deuda tributaria.

En el presente caso, el vicio sustantivo afecta directamente a la propia estructura del impuesto, puesto que la primera liquidación practicada en cómputo anual altera la previsión legal de periodificación trimestral (salvo supuesto de la liquidación anual por cuantía), lo que condiciona el derecho a la deducción y/o devolución en el que se escenifica el principio de neutralidad que preside el régimen jurídico del IVA.

Además, no parece una irregularidad sustantiva menor y, sin embargo, el régimen de anulabilidad y nulidad de los actos tributarios, importada del Derecho administrativo, que a su vez constituye una readaptación del Derecho civil, no da una respuesta clara ni palmaria al respecto. No parece que tenga cabida en el elenco de los supuestos de nulidad radical o absoluta del artículo 217.1 de la LGT, al menos el Tribunal Supremo no ha sondeado esta posibilidad en vicios de tal calibre y calado en la propia configuración de la relación jurídico-tributaria. Aun así, podríamos estar ante un acto de contenido «imposible» en los términos previstos en el apartado c) del artículo 217.1, puesto que estaríamos ante una liquidación «imposible», por manifiesta transgresión de configuración de legal de la temporalidad con la que el Legislador ha tipificado el Impuesto.

No obstante, la jurisprudencia no ha seguido esta línea interpretativa, lo que dificulta que podamos ubicar el vicio invalidante que ahora examinamos entre los de nulidad de pleno derecho. En consecuencia, si la primera liquidación adolecía de defectos de mera anulabilidad, todo lo actuado interrumpió el cómputo del plazo de prescripción. Esto hace inviable apreciar la prescripción del derecho de la Administración para practicar una segunda liquidación, a pesar de haber marrado la primera en los términos que hemos visto, puesto que no transcurrió entre actuación y actuación más de los cuatro años exigidos en el artículo 66 a) de la LGT.

Cuarto.

Descartado que estamos ante un vicio de nulidad de pleno derecho y, por lo tanto, no habiendo prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, nos adentramos en la segunda de las perspectivas que anunciamos.

El que no estemos ante un vicio de nulidad de pleno derecho, por lo tanto, que no haya prescrito el derecho de la Administración para llevar a cabo una nueva regularización, no significa que los términos en que tuvo lugar la segunda liquidación hayan sido ajustados a Derecho.

Es cierto que la jurisprudencia ha reconocido la posibilidad de que la Administración, anulada una primera liquidación, pueda volver a regularizar. Así se ha dicho en las SsTS de 29 de diciembre de 1998, recurso 4678/1993, « [I]a anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados. (...) la Administración no solo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda [...]»; y en la posterior de 29 de junio de 2009, recurso 86/2008, en la que se reitera que «[I]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 [...]».

Sin embargo, esta posibilidad, reconocida a la Administración y explicada en el deber general de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución, debe admitir ciertos matices y limitaciones. Este deber general de contribuir, constitución y fundamento de la imposición, no implica que se encarne directamente en un concreto contribuyente. Se trata de un principio general de la tributación recogido en el art. 31 de la CE cuyo destinatario inmediato es el Legislador, que recibe este mandato de la Carta Magna para la configuración y regulación del sistema tributario español.

Además, la máxima o regla de que la Administración pueda reiterar con una nueva liquidación la primera que fue anulada, ha sido matizada por el Tribunal Supremo, al menos, a cómo puede y debe llevarse a cabo.

La jurisprudencia que hemos citado y donde se le reconoce a la Administración esta posibilidad, también incide en que debe hacerse respetando « [I]as formas y garantías de los interesados [...] ». En la línea de estas garantías y puntualizando lo que puede o no puede hacer la Administración en ejecución, tras una primera anulación por motivos sustantivos, la STS de 15 de junio de 2015, recurso 1551/2014, fue tajante cuando afirmó que « [I]a 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. [...] ». Del mismo modo, concluyó la STS de 19 de enero de 2019, recurso 1094/2017 que « [s]on de ejecución los actos dictados en sustitución del anulado sin necesidad de tramitar diligencia nueva alguna, situaciones en las que la Administración debe limitarse a pronunciar una nueva decisión correcta, conforme a los criterios señalados en la resolución económico-administrativa anulatoria. No hay, pues, en tales situaciones retroacción de actuaciones en sentido técnico, ni, por ello, resulta menester tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento de gestión tributaria, en este caso de comprobación limitada; solo es necesario dictar una nueva liquidación que sustituya a la anulada. [...] ».

La conclusión de esta jurisprudencia nos parece de una claridad meridiana. Parte de la premisa inicial de que la Administración puede volver a dictar nueva liquidación mientras su potestad no haya prescrito, y no hay interrupción de la prescripción cuando la anulación tiene lugar por razones sustantivas, como ocurre en el supuesto que se nos ha sometido a debate. Pero en estos casos, la Administración deberá liquidar con lo que tuviera, es decir, con aquello que hubiera permanecido a salvo de la anulación declarada. Si con lo que restara, bajo los postulados de validez y eficacia, no fuera posible llevar a cabo esa tarea, sencillamente, no podrá liquidar de nuevo.

En definitiva, la Administración no puede completar lo ya actuado ni llevar a cabo nuevas comprobaciones o nuevos requerimientos para integrar sus actuaciones. La jurisprudencia es tajante y la Administración en ejecución no podrá actuar como si se encontrara frente a un procedimiento de aplicación de los tributos, ni podrá desplegar cualquier tipo de facultad o actividad más allá de la liquidatoria.

Quinto.

A pesar de la claridad con la que se ha expresado el Tribunal Supremo en el supuesto enjuiciado, la Administración, tras la anulación de una primera liquidación por razones de fondo o sustantivas, no se limitó a dictar la liquidación en ejecución de la decisión del TEAC, y dio inicio a un nuevo procedimiento de comprobación limitada. En la práctica, lo que ha hecho es volver a colocar al contribuyente en la casilla de salida como si, tras la anulación del primer acuerdo de liquidación, nada hubiera ocurrido y de nada sirviera la interpretación que nos da el Tribunal Supremo.

Llegados a este punto nos surge un problema porque la jurisprudencia, si bien ha sido meridianamente clara respecto de lo que la Administración puede o no puede hacer en ejecución de una sentencia o resolución revisora tras una primera anulación por razones sustantivas, nada se dice o especifica de las consecuencias que conlleva el

que la Administración proceda de otro modo y no se limite a liquidar con lo que tuviera a su disposición. Es precisamente lo que ha ocurrido en el supuesto enjuiciado donde se da inicio ex novo u otro procedimiento de aplicación de los tributos.

Anticipamos que, en estos casos, a pesar de que la jurisprudencia no se ha pronunciado claramente sobre el alcance en los términos planteados, las consecuencias deben ser la anulación de la segunda liquidación por las razones que pasaremos a exponer.

Tampoco se ha pronunciado el Legislador sobre esta concreta cuestión. Bien pudo o debió hacerlo cuando, con ocasión de la modificación del artículo 239 de la LGT llevada a cabo por la Ley 35/2015, integró en la Ley las previsiones que en materia de ejecución de resoluciones de los TEAs, hasta ese momento, solo se contenían en el artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo de revisión tributaria (BOE de 27 de mayo).

El único límite que se ha contemplado para los casos de ejecución, en sentido estricto y cuando no estamos ante una retroacción de actuaciones, es de orden temporal; como dice el 239.3 « [l]os actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes [...] ».

Nada se puntualiza en el artículo 239 de la LGT, texto legal que hasta la fecha de la citada modificación no dedicaba ni un solo precepto legal a la ejecución de las resoluciones de los órganos de revisión, sobre el contenido o facultades que se pueden desplegar para llegar a la plena ejecución de la decisión que anule el acto impugnado. Advertimos que ni las resoluciones del TEAC ni la segunda liquidación practicada por la Administración tributaria hicieron referencia alguna o aplicaron la previsión del artículo 197.8, conforme a la redacción introducida por el Real Decreto 1/2010 de 8 de enero, precepto legal que consideramos no fue objeto de aplicación, por lo que no entramos a considerar ni su alcance ni su encaje en el marco normativo de una liquidación dictada en un procedimiento de comprobación limitada.

Por lo tanto, ante esta falta de concreción legal, las consecuencias de la doctrina del Tribunal Supremo tienen especial relevancia puesto que nos sirven de guía para poder interpretar las situaciones que, debiendo serlo, no fueron previstas por el Legislador.

Sexto.

Si las consecuencias de haber dado inicio a un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos, cuando la Administración debió limitarse a dictar liquidación con lo que tenía, no fuera la anulación del acuerdo derivado de la segunda comprobación limitada, la jurisprudencia del Tribunal Supremo caería en saco roto.

Además, el principio de buena Administración al que también se ha referido la jurisprudencia y que debe presidir el quehacer diario en la aplicación de los tributos, corrobora que tomemos esta decisión. Como se dijo en la STS de 17 de abril de 2017, recurso 785/2016, le es « [e]xigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada 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 más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente [...] », de modo que de este principio general del Derecho se « [d]erivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, 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. [...] », como se recogió en la STS de 5 de diciembre de 2015, recurso 1727/2016 y reitera la posterior de 4 de noviembre de 2021, recurso 8325/2019.

El carácter informador con el que los principios generales del Derecho se configuran como fuente de nuestro ordenamiento jurídico, y constituyen un elemento no solo idóneo sino necesario para resolver aquello que el Legislador no ha previsto expresamente, si la situación fáctica que se nos presenta requiere que se dé una respuesta conforme a Derecho y no ha sido expresamente positivizada por la norma.

En el presente caso, la Administración, prescindiendo del principio de conservación de los actos y sin valorar si con lo que tenía podía practicar nueva liquidación, decidió, contraviniendo la jurisprudencia y sin que ninguna norma la habilite directamente para ello, abrir de nuevo un procedimiento de comprobación limitada como si nada hubiera ocurrido, sometiendo al contribuyente de nuevo al nuevo procedimiento de aplicación de los tributos, despreciando que la primera anulación fue debida a un error sustantivo y grave en la interpretación de la norma reguladora del Impuesto solo a ella imputable.. Y para más escarnio, ni tan siquiera termina por acertar con la segunda liquidación, puesto que no fue correcta la determinación de los intereses de demora, lo que abocaba al sujeto pasivo a una tercera.

Hemos llegado a un punto donde no se trata de valorar si la exención en el IVA era o no procedente, o si la renuncia fue ajustada a derecho o no. La regularización por la puntual situación de fondo no es ahora lo importante. Está en juego algo de mayor calado y relevancia que el pago o no de una puntual deuda tributaria. Nos referimos al buen hacer y al buen funcionamiento de nuestra Administración tributaria. Buen hacer que, con esta puntual

actuación en el caso enjuiciado, nos la aleja del estándar de calidad de una Administración capaz de generar la confianza que debe tener en un Estado de Derecho.

Séptimo.

Queda un último argumento para aquilatar la decisión que tomamos. A pesar de que como hemos advertido, ni el Real Decreto 520/2005 en su artículo 66 ni la LGT cuando lo acogió se molestaron en dedicar unas líneas al contenido o alcance de los actos de ejecución que se pudieran dictar a raíz de las decisiones anulatorias de los órganos de revisión, todo hace pensar que ni la Administración cuando redactó el Reglamento en el uso de su potestad reglamentaria, ni el Legislador cuando lo incorporó al artículo 239 de la LGT, estaban pensando en abrir a la Administración tributaria opciones en ejecución de sentencias o resoluciones de los TEAs como las que ahora nos ocupan.

El artículo 66.2 del Reglamento de revisión y el 239.3 de la LGT, aunque solo hablan del límite temporal, fijan el tiempo de ejecución en el corto plazo de un mes. Sin embargo, a pesar de que nada se diga sobre lo que se puede hacer, este límite temporal nos pone sobre la pista de lo que le estaría permitido hacer a la Administración en ejecución.

Como decimos, este plazo es corto y no coincide con ninguno de los generalmente previstos para el resto de los procedimientos de aplicación de los tributos. Por lo tanto, aunque no se diga expresamente, se está pensando en una pronta decisión en la ejecución y no en la reiteración de un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos. Liquidar con lo que se tenga, como dijo el Tribunal Supremo, y no en el inicio de un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos, resulta plenamente compatible con el plazo del mes.

Es cierto que el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la irrelevancia del exceso de duración de este plazo en su sentencia de 19 de noviembre de 2020, recurso 4911/2018, circunscribiendo sus consecuencias al devengo de los intereses de demora. Sin embargo, el que el incumplimiento del mes no tenga consecuencias de cara a la caducidad, sino solo en cuanto al eventual devengo de los intereses de demora, como en la actualidad recoge la LGT en su artículo 239.3, no significa que, con arreglo a la previsión temporal prevista, pueda la Administración tributaria reiniciar de nuevo cualquier tipo de procedimiento de aplicación de los tributos, de duración directamente incompatible con la prevista para la ejecución.

Lo dicho nos lleva a estimación del recurso con anulación de la resolución impugnada y de la liquidación de la que trae causa, por no ser ajustadas a derecho y sin posibilidad de practicar nueva liquidación.

Octavo.

- La estimación del recurso, además de la anulación de la resolución del TEAC y la liquidación asociada, nos lleva a condenar a la Administración al pago de los gastos del aval que, en su caso, se hayan devengado, y a las costas causadas de conformidad con el artículo 139.1 de la LJCA.

FALLAMOS

Estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por TESSA AGRÍCOLA, S.L., contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo de 19 de junio de 2019, que anulamos junto a la liquidación de la que trae causa en los términos expresados en el fundamento séptimo de esta sentencia, con expresa condena en costas a la Administración.

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 art. 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.