



Roj: **STSJ GAL 4772/2022 - ECLI:ES:TSJGAL:2022:4772**

Id Cendoj: **15030330042022100378**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Coruña (A)**

Sección: **4**

Fecha: **06/07/2022**

Nº de Recurso: **15471/2020**

Nº de Resolución: **367/2022**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA DOLORES RIVERA FRADE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Comunidad de Galicia, 12-06-2020,
STSJ GAL 4772/2022**

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00367/2022

-Equipo/usuario: IL

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

N.I.G: 15030 33 3 2020 0001176

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015471 /2020 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. IP INGENIERIA DE PRODUCCION SL

ABOGADO ROBERTO BOUZA PRIETO

PROCURADOR D./D^a. MARIA DEL CARMEN CAMBA MENDEZ

Contra D./D^a. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, CONSELLERIA DE FACENDA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO, LETRADO DE LA COMUNIDAD

PROCURADOR D./D^a. ,

PONENTE: D^a MARIA DOLORES RIVERA FRADE PRESIDENTA

EN NOMBRE DEL REY

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D^a

MARIA DOLORES RIVERA FRADE PTDA.

FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO



A Coruña, seis de julio de dos mil veintidós.

En el recurso contencioso-administrativo que, con el número 15471/2020, pende de resolución ante esta Sala, interpuesto por IP INGENIERIA DE PRODUCCION S.L., representada por la procuradora DÑA.MARIA DEL CARMEN CAMBA MENDEZ, dirigida por el letrado D. ROBERTO BOUZA PRIETO, contra RESOLUCION 12/06/20 ITP-AJD EJECUCION expediente 15/5406/18 y acumulada . Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECO NÓMICO- ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO y la codemandada CONSELLERIA DE FACENDA representada por el LETRADO DE LA COMUNIDAD.

Es ponente la Ilma. Sra. D^a MARIA DOLORES RIVERA FRADE

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la partes recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de **Derecho** que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a **Derecho** la resolución impugnada en este procedimiento.

SEGUNDO.- Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de **Derecho** consignados en la contestación de la demanda.

TERCERO.- Habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

CUARTO.- En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo de 65.854,54 euros.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO .- Objeto del recurso contencioso-administrativo, y antecedentes de interés:

La entidad "IP Ingeniería de Producción, S.L." interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 12 de junio de 2020 que desestima las reclamaciones económico-administrativas número 15-05406-2018 y acumuladas, promovidas contra los acuerdos dictados por la oficina liquidadora de Ferrol de la Axencia Tributaria de Galicia (ATRIGA), que, en ejecución del acuerdo del TEAR del 21 de diciembre de 2017 practican las liquidaciones por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Actos Jurídicos y Documentados, cuantías de 30.968,89 €, 15.640,30 €, 10.783,34,08 €, y 1.453,01 €.

Tal como se acaba de exponer, las liquidaciones frente a las que se dirige el presente recurso contencioso-administrativo fueron dictadas en ejecución del acuerdo del TEAR de 21 de diciembre de 2017, que estimó parcialmente las reclamaciones económico-administrativas promovidas contra las liquidaciones originarias de la ATRIGA.

El TEAR estimó parcialmente las reclamaciones presentadas al entender que las liquidaciones objeto de impugnación adolecían de un defecto de forma que produjo indefensión a la interesada pues *"del contenido del expediente no se desprenden elementos suficientes para desvirtuar la declaración que se recoge en la escritura pública en la que se formalizó la operación de venta del conjunto empresarial"* a que se refiere esta litis; declaración que consistía en que las entregas de la maquinaria y de las instalaciones efectuaron con la repercusión del IVA, y las entregas de los bienes inmuebles con inversión de sujeto pasivo; considerando el TEAR que dicho documento, esto es la escritura pública de venta, tiene la consideración de declaración tributaria que goza de presunción de certeza de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 119.1 y 108.4 LGT, que no fue destruida por la Administración.

Estos argumentos los tradujo el TEAR en una falta de motivación de las liquidaciones originarias, razón por la cual las anuló al entender que se había producido un vicio de carácter formal, ordenando la retroacción de las actuaciones.

Los primeros motivos de impugnación que esgrime la parte actora frente a las nuevas liquidaciones afectan al procedimiento seguido por la ATRIGA en ejecución del acuerdo anulatorio del TEAR. Bajo el apartado cuarto de la demanda "HECHOS", se dice que la oficina liquidadora no ha dado cumplimiento a lo que ordenó el TEAR en su primera resolución, para alegar a continuación (apartado quinto), la caducidad del expediente, y seguidamente, y conectado con lo anterior (apartado sexto), la prescripción del **derecho** a la Administración a liquidar el impuesto.

El análisis de estos motivos debe de preceder al estudio de la cuestión de fondo sometida a debate en esta litis.

SEGUNDO.- Sobre la actuación de la ATRIGA en ejecución del acuerdo anulatorio del TEAR, y sobre la caducidad del procedimiento:

Lo primero que sostiene la actora en su escrito de demanda es que lo ordenado por el TEAR en el acuerdo de 21 diciembre de 2017 era retrotraer el expediente al momento en que se había producido la causa de anulabilidad, entendiendo que ese momento coincide con el dictado de las liquidaciones provisionales, y no con el inicio del procedimiento de comprobación limitada, cuando lo que ha hecho la oficina liquidadora fue iniciar un nuevo procedimiento.

Recordemos que el TEAR en el acuerdo de 21 de diciembre de 2017 estimó parcialmente las reclamaciones económico-administrativas promovidas por la entidad "IP Ingeniería de Producción, S.L." contra las liquidaciones originarias de la ATRIGA, al entender que estas liquidaciones adolecían de un defecto de forma que produjo indefensión a la interesada pues *"del contenido del expediente no se desprenden elementos suficientes para desvirtuar la declaración que se recoge en la escritura pública en la que se formalizó la operación de venta del conjunto empresarial"* -a la que se refería la impugnación-; declaración que consistía en que las entregas de la maquinaria y de las instalaciones se efectuaron con la repercusión del IVA, y las entregas de los bienes inmuebles con inversión de sujeto pasivo. El TEAR en su acuerdo consideró que dicho documento, esto es la escritura pública de venta (que data del año 2012 -7 de mayo de 2012-), tiene la consideración de declaración tributaria que goza de presunción de certeza de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 119.1 y 108.4 LGT, y que esta presunción no fue destruida por la Administración tributaria.

Cuando nos encontramos, como en este caso, con liquidaciones que se dictan en ejecución de acuerdos anulatorios de los tribunales económicos-administrativos, y con una orden de retroacción de actuaciones, estas órdenes de retroacción significan admitir la vigencia de la doctrina del doble tiro, quedando superada la doctrina del tiro único (STS 22 de diciembre de 2020-ECLI:ES:TS:2020:4401). Pero la aplicación de esta doctrina hace que nos situemos ante una gran variedad de situaciones. Y una de ellas es la anulación de una liquidación tributaria por adolecer de un vicio formal, cuyas consecuencias van a ser diferentes a si la anulación tiene lugar por concurrir un vicio de carácter sustantivo. De ahí la importancia de distinguir entre vicios de fondo y vicios sustantivos (STS 23 de junio de 2020-ECLI:ES:TS:2020:1878) pues solo en el primer caso se podrá acordar la retroacción de las actuaciones (STS 22 de julio de 2021- ECLI:ES:TS:2021:3135).

En este procedimiento la parte actora no ha llegado a cuestionar el carácter formal o sustantivo del vicio apreciado por el TEAR en el acuerdo de 21 de septiembre de 2017, ni ha llegado a discutir la orden de retroacción de actuaciones que se contiene en ese acuerdo, inherente la consideración de que las liquidaciones originarias incurrieron en un defecto de motivación. La retroacción de las actuaciones implica la necesidad de volver al procedimiento **tributario** para que se subsane el vicio formal, momento en el que debe de continuar el procedimiento dirigido a dictar una nueva liquidación. Pero según la actora la ATRIGA obró incorrectamente al haber reiniciado el procedimiento de comprobación limitada cuando lo que tenía que haber hecho, según lo que resolvió el TEAR en su fundamento jurídico 6º y según lo que dispone el artículo 239.3 LGT, era retrotraer el expediente al momento en que se apreció el defecto formal; y porque además lo ha hecho fuera de plazo.

Sin embargo, la ATRIGA al retrotraer las actuaciones al momento de notificación del trámite de audiencia, no inició un nuevo procedimiento. Prueba de ello es que en el acuerdo de notificación del trámite de audiencia se identifica el procedimiento de comprobación limitada con el mismo número que aquel en el que recayeron las liquidaciones originarias: TRA/2012/15/008/03209. Cuestión distinta es que la retroacción de las actuaciones deba de hacerse al momento de la notificación del trámite de audiencia, y no a la fecha en la que se dictaron las liquidaciones originarias, con la repercusión que ello tiene en cuanto al plazo del que dispone la Administración para dictar las nuevas liquidaciones, que lo es en el plazo que reste de 6 meses del artículo 104 LGT, desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión al interesado.

Sobre este extremo, mientras que la parte actora considera que la resolución que originó la indefensión no ha sido la resolución de inicio del expediente de comprobación limitada, con notificación del trámite de audiencia, sino posteriormente las liquidaciones giradas por la oficina liquidadora, pues es ahí donde se desatienden las alegaciones de la parte, por el contrario el TEAR considera que el vicio o defecto formal se produjo con la notificación del inicio del procedimiento al formular el órgano de gestión la propuesta de regularización, y que a partir de ese momento comenzó el plazo del que disponía el órgano gestor para practicar las nuevas liquidaciones; plazo que no había transcurrido cuando se notificaron las nuevas liquidaciones el día 28 de septiembre del año 2018.

Compartimos la tesis que defiende la parte actora pues el vicio de forma apreciado por el TEAR en la liquidación original ha consistido en una falta de motivación en base a que del expediente no se desprendían elementos suficientes para desvirtuar la presunción de certeza de los datos consignados en la escritura pública de venta.

Y este vicio solo se puede imputar al acto que puso fin al procedimiento, esto es, a la liquidación practicada, y no a la propuesta de liquidación que además constituye un acto de trámite no cualificado, cuando, como dice el Tribunal Supremo en la sentencia de 22 de mayo de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:2052), las infracciones legales solo son predicables, con carácter general, de los actos finales susceptibles de impugnación.

Por lo demás, no nos encontramos en la situación contemplada en la indicada sentencia, en la que se atribuyó el defecto formal de falta de motivación que había dado lugar a la anulación de la primera liquidación tributaria, al acuerdo de inicio, que a su vez coincidía con la propuesta de resolución y el trámite de audiencia. En ese caso, el Tribunal Supremo vino a entender que, en cuanto la propuesta de resolución inserta como motivación un informe de valoración emitido por un arquitecto de la administración tributaria, el órgano de decisión no podría integrar una motivación suficiente sin contar con el auxilio técnico de ese funcionario.

Pero no es esto lo que sucede en el caso que ahora nos ocupa, en el que la falta de motivación apreciada por el TEAR lo fue por una circunstancia que tras el trámite de audiencia debía de ser valorada de forma definitiva en la liquidación practicada, sin necesidad de un auxilio técnico previo. Y por tanto, la falta de motivación apreciada por el TEAR causante de indefensión del interesado, a juicio de este órgano económico-administrativo, solo se puede imputar a la resolución final del procedimiento de gestión, es decir, a la liquidación.

Tales consideraciones conducen a apreciar la caducidad invocada, pues en el momento en el que se practicó la primera liquidación la Administración ya había agotado la mayor parte del plazo de 6 meses del que disponía, restándole únicamente 4 días, de modo que cuando en el mes de septiembre de 2018 la ATRIGA reanudó el procedimiento de comprobación tributaria, habían transcurrido cuatro meses desde que en el mes de abril de ese año recibiera el acuerdo anulatorio del TEAR.

Producida la caducidad, hemos de apreciar la prescripción del **derecho** de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, conforme a lo dispuesto en el artículo 104.5 LGT.

En interpretación de este precepto, el Tribunal Supremo en la sentencia 25 de noviembre de 2019, recurso 6270/2017, afirma que:

" declarada la caducidad de un expediente iniciado por declaración, los actos del mismo, incluyendo la declaración, no interrumpen el plazo de prescripción, por lo que solo puede reiniciarse el procedimiento si no ha transcurrido el plazo legalmente establecido".

En el caso objeto de nuestro análisis cuando la Administración reanudó el procedimiento que derivó en la segunda liquidación ya se había superado el plazo de prescripción de 4 años previsto en el artículo 66 a) LGT, por lo que el recurso ha de estimarse, sin necesidad de entrar a conocer de las demás cuestiones planteadas en el escrito de demanda.

TERCERO.- Sobre las costas:

Dispone el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 11 de octubre, que, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de **derecho**. A tal efecto, es de tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 394.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, aplicable supletoriamente al presente proceso por imperativo de lo dispuesto en la Disposición Final Primera de la Ley Reguladora conforme al cual, para apreciar, a efectos de condena en costas, que el caso era jurídicamente dudoso se tendrá en cuenta la jurisprudencia recaída en casos similares.

No concurriendo las circunstancias mencionadas en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, procede la imposición de costas a las Administraciones demandadas, en la cuantía máxima de mil quinientos euros (apartado 4 del artículo citado), a razón de 750 € por cada una de las Administraciones demandadas, y comprensiva de los **derechos** de representación y honorarios de defensa de la parte recurrente.

FALLAMOS:

Que con **debemos estimar y estimamos** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad "IP Ingeniería de Producción, S.L." contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 12 de junio de 2020 que desestima las reclamaciones económico-administrativas número 15-05406-2018 y acumuladas, promovidas contra los acuerdos dictados por la oficina liquidadora de Ferrol de la Axencia Tributaria de Galicia (ATRIGA), que, en ejecución del acuerdo del TEAR del 21 de diciembre de 2017 practican las liquidaciones por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Actos Jurídicos y Documentados, cuantías de 30.968,89 €, 15.640,30 €, 10.783,34,08 €, y 1.453,01 €.



Y en consecuencia, **se anulan los actos impugnados**.

Con imposición de costas a las Administraciones demandadas, en la cuantía máxima de mil quinientos euros, a razón de 750 € por cada una de las Administraciones demandadas, y comprensiva de los **derechos** de representación y honorarios de defensa de la parte recurrente.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así lo acordamos y firmamos.

FONDO DOCUMENTAL CENDO