

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 19 de Noviembre de 2012 (rec.1215/2011)

Encabezamiento

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diecinueve de Noviembre de dos mil doce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación en interés de la ley núm. 1215/2011, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación y defensa que por Ley ostenta, contra la *sentencia de 27 de Octubre de 2010, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana*, en el recurso contencioso-administrativo promovido por Clínica Dental Doctor Faus, S.L., frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia de 30 de Abril de 2008, relativa a liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1992 y 1993, y sanción correlativa.

Ha informado el Ministerio Fiscal.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Dependencia Regional de Inspección de Valencia, con fecha 14 de Febrero de 1997, levantó actas de conformidad a la entidad "Clínica Dental Doctor Faus, S.L" por el concepto del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1992 y 1993, por ingresos de la actividad no declarados, considerando que los hechos constituían infracción tributaria grave, en virtud de lo dispuesto en el *art. 79 de la Ley 230/1963*.

Contra las liquidaciones derivadas de las actas, la entidad interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia (TEARV, en adelante), por lo que el Inspector Jefe dictó acuerdo practicando liquidación complementaria de sanción por importe de 61.912 ptas, exigiendo la parte de la sanción reducida por la conformidad inicial .

La liquidación complementaria también fue recurrida en vía económico-administrativa.

Acumuladas ambas reclamaciones, fueron desestimadas por el TEARV, con fecha 27 de Abril de 2001, rechazándose, entre otros motivos, la nulidad de las actuaciones inspectoras por haberse éstas desarrollado con una persona carente de la debida representación del sujeto pasivo.

Sin embargo, interpuesto recurso contencioso administrativo por la interesada, que se tramitó con el núm. 1048/2001, ante el *Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana*, fue estimado por *sentencia de 2 de Junio de 2003*, anulándose las liquidaciones al haberse suscrito el acta por un representante sin poder suficiente al efecto.

SEGUNDO.- En cumplimiento de la sentencia, la Dependencia Regional de Inspección de Valencia dictó el 8 de Octubre de 2003 acuerdo anulando las liquidaciones impugnadas en su día, pero las actuaciones inspectoras se reanudaron por los mismos ejercicios de 1992 y 1993 del Impuesto sobre Sociedades, mediante comunicación notificada el día 6 de Febrero de 2004, lo que dio lugar al levantamiento de un acta de disconformidad, y a la práctica de una nueva liquidación, en 17 de Septiembre de 2004, con deuda tributaria de cero euros, por estar sometida la entidad al régimen de transparencia fiscal, .

Por otra parte, en fecha 6 de Octubre de 2004, el Inspector Regional dictó acuerdo de imposición de sanción por importe de 3.110,69 euros.

Contra los acuerdos de liquidación y sanción, la entidad promovió las correspondientes reclamaciones económico- administrativas que, tras su acumulación, fueron desestimadas por el TEARV mediante resolución de 30 de Abril de 2008.

TERCERO.- Contra la resolución desestimatoria del TEARV de 30 de Abril de 2008, la entidad interpuso recurso contencioso- administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Valencia, alegando, entre otros motivos, la prescripción del derecho de la Administración a determinar la base imponible y la deuda tributaria mediante liquidación (por no interrumpir el plazo el primer procedimiento de inspección tramitado, al haberse anulado las liquidaciones por sentencia de la Sala), y la nulidad de pleno derecho de la nueva liquidación girada al dictarse prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, por incumplirse por la vía de hecho el fallo de la anterior *sentencia de 2 de Junio de 2003*.

CUARTO.- La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del referido *Tribunal Superior de Justicia, con fecha 27 de Octubre de 2010, dictó sentencia* estimatoria del recurso, anulando los actos impugnados, por entender que procedía acoger el motivo de nulidad por incumplimiento del fallo de la sentencia e imposibilidad de retroacción de actuaciones al mediar sentencia que resolvió definitivamente sobre los actos reproducidos, como así se había declarado en un supuesto muy similar en la anterior sentencia 693/2010, de 17 de Junio, cuya fundamentación reproducía, y que hacía innecesario examinar el resto de motivos del recurso.

En la sentencia de 17 de junio de 2010, el Tribunal había estimado una pretensión similar de la recurrente al considerar que una vez que un órgano judicial anula un acto administrativo tributario éste ha de quedar definitivamente expulsado del ordenamiento jurídico, sin que sea por tanto admisible su reiteración, y todo ello con independencia de la naturaleza del vicio o defecto que dió lugar a la anulación.

Para llegar a esta conclusión la Sala, tras reconocer que modifica la doctrina anterior, que diferenciaba, en relación con la posibilidad de reiteración de los actos administrativos, entre los vicios de nulidad de fondo (no susceptibles de reproducción) y los de anulabilidad por defectos de forma o procedimentales (con posibilidad de retroacción de actuaciones al momento en que se incurrió en el vicio formal, a los efectos de la subsanación del mismo), aduce las siguientes razones:

1ª) La posibilidad sanatoria de los actos tributarios anulados por defectos formales sólo se contempla en el marco de los procedimientos administrativos, tanto en el curso del propio procedimiento, como en las fases revisoras del mismo, pero esta posibilidad no es aplicable al proceso jurisdiccional, al no existir ningún precepto en la Ley Jurisdiccional que la ampare, estando dotadas las sentencias judiciales, por el contrario, del principio de cosa juzgada.

2ª) Los principios constitucionales de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva, que exigen que las resoluciones judiciales se ejecuten en sus propios términos, impiden desconocer o contradecir las situaciones jurídicas declaradas o reconocidas en una sentencia que haya adquirido firmeza.

3ª) La factibilidad de reiteración de actos administrativos anulados tiene como ventaja el principio de justicia material, evitando que por cuestiones formales se incumpla el deber de contribuir según la propia capacidad económica, pero tiene el inconveniente de "riesgo de latencia sine die del conflicto,dejando en manos de la Administración dilatar de manera indefinida la situación de injusticia, sin más que reiterar los vicios formales en cada nueva tramitación, con grave merma del principio de seguridad jurídica. Esto alcanza tintes cercanos a lo catastrófico en el ámbito tributario, en el que lo prolongado del devenir procedimental (que incluye el recurso obligatorio a la vía económico-administrativa) hace que la posibilidad de tan sólo una reiteración del acto administrativo pueda conducir a que el conflicto tributario se extienda a horquillas temporales inasumibles en un Estado de Derecho y muy superiores a la decena de años".

QUINTO.- Contra la referida sentencia, la Administración General del Estado, mediante escrito presentado el 28 de Febrero de 2011, interpuso recurso de casación en interés de la ley, por considerar errónea y gravemente perjudicial para el interés general la doctrina contenida en la resolución recurrida, interesando se fije como doctrina legal que : "La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, deja a salvo el derecho de la Administración para dictar una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia."

SEXTO.- El Ministerio Fiscal, evacuando el informe previsto en el *art. 100.6 de la Ley Jurisdiccional*, considera que procede estimar el recurso en interés de la ley, por ser errónea y gravemente dañosa para el interés general la doctrina sentada en la sentencia "a quo".

SEPTIMO.- Para el acto de votación y fallo se señaló el día 31 de Octubre de 2012, si bien la deliberación se aplazó al día 6 de Noviembre para que pudieran intervenir todos los componentes de la Sección.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El Abogado del Estado, en su escrito

de interposición del recurso de casación en interés de ley, considera que la doctrina de la Sala de instancia, en cuanto anula los acuerdos de liquidación y de sanción confirmados por la resolución del TEAR de Valencia impugnada, que habían sido dictados tras la anulación en vía judicial de otros actos anteriores por la existencia de un defecto formal, por entender que no cabe una segunda liquidación previa subsanación del vicio formal advertido, es gravemente dañosa para el interés general y errónea.

Es gravemente dañosa, porque el criterio que sienta genera un perjuicio a los intereses generales de gran entidad, por su elevado alcance económico, toda vez que la anulación judicial de liquidaciones tributarias por defecto de forma se produce con relativa frecuencia, como certifica la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que cifra el porcentaje en un 18,95 %, lo que representa que entre 2007 y 2008 se estimaran 1068 recursos por defectos de forma, con un importe medio anual de 125.460 millones de euros, teniendo además gran importancia cualitativa el asunto por afectar a la interpretación y aplicación de normas y principios esenciales del Derecho Tributario administrativo y contencioso administrativo, siendo razonablemente previsible que el propio Tribunal Superior de Justicia de Valencia e incluso otros Tribunales reproduzcan esta misma doctrina ante cualquier anulación de liquidaciones por defecto de forma.

También es errónea en la medida en que, contradiciendo los *artículos 31, 1, 103.1 y 118 de la Constitución*, y *103.2 de la Ley de la Jurisdicción, 64, 66 y 67 de la Ley 30/1992*, de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, 2.1, 26.5, 239.3 de la Ley General Tributaria, 70 y 66 del Real Decreto 520/2005, que aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, priva a la Administración de su derecho a liquidar el tributo devengado ante cualquier hipótesis de anulación judicial total o parcial, de una liquidación tributaria, ya sea por motivos sustantivos, o meramente formales, y con independencia de que el fondo del asunto haya quedado absolutamente imprejuizado, vulnerando además las normas constitucionales relativas a la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en los términos legalmente establecidos, así como la que obliga a la Administración a servir con objetividad los intereses generales, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho, con desconocimiento, a su vez, de la doctrina jurisprudencial que permite reiterar la liquidación a fin de subsanar el defecto procedimental advertido, aunque con límites, al estar sometida a la prescripción y a la santidad de la cosa juzgada, *sentencia de 19 de Septiembre de 2008, dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina 533/2004*, que cita reiteradas sentencias en idéntico sentido, y que ha sido confirmada por posteriores resoluciones, como, entre otras, la de 28 de Octubre de 2010, cas. para la unificación de doctrina 13/2006, sin que pueda argumentarse, como mantiene la sentencia de instancia, que este derecho contradice el principio de cosa juzgada, porque la rectificación es la forma que tiene la Administración Tributaria de cumplir con lo ordenado por la sentencia judicial, y el de seguridad jurídica, al existir una serie de límites razonables, al no haberse permitido la reincidencia de la Administración en la misma infracción formal determinante de la anulación judicial de la liquidación originaria, además de que el derecho a liquidar de nuevo se encuentra sujeto al correspondiente plazo de prescripción, como correctamente explica el voto particular formulado a la sentencia impugnada.

El Ministerio Fiscal apoya el recurso, por estimar que concurren los requisitos establecidos legalmente.

SEGUNDO.- El recurso de casación en interés de la Ley es de naturaleza excepcional, a modo de remedio especial y último del que disponen las Administraciones Públicas para evitar que sentencias que se estimen erróneas y que puedan comprometer y dañar gravemente el interés general más allá del caso resuelto definitivamente por las mismas perpetúen o multipliquen en el futuro sus efectos negativos ante la posibilidad de la repetición o reiteración de su desviada doctrina.

Ahora bien no puede convertirse la Sala a la hora de resolver en una suerte de órgano consultor de entidades legitimadas para interponer un recurso como el presente, dado que el Tribunal Supremo, es sólo, en tal extraordinaria vía jurisdiccional, el encargado de fijar y unificar los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, como supremo intérprete que es de la legalidad ordinaria (*ex artículos 123.1 de la Constitución y 1.6 del Código Civil*), por lo que necesariamente debe partirse de las cuestiones tratadas y resueltas por la sentencia impugnada, no de otras.

En el presente caso no se cuestiona la concurrencia de los presupuestos procesales, pero la representación estatal interesa la fijación de una doctrina legal, que contempla la posibilidad de reiteración de liquidaciones anuladas no sólo por razón de una infracción de carácter formal, a que se refería el supuesto litigioso resuelto, sino incluso por infracción de carácter material, lo que no puede considerarse determinante, ya que la sentencia mantiene que la conclusión a la que llega es con independencia de la naturaleza del vicio o defecto que dio lugar a la anulación, siendo lo cierto que la normativa que debe interpretarse afecta a todo tipo de infracción.

TERCERO.- Esto sentado, conviene comenzar recordando que esta Sala viene manteniendo la posibilidad de reiterar liquidaciones tributarias anuladas vía económico-administrativa por defectos procedimentales, a fin de que la Administración puede subsanar el vicio advertido, aunque la resolución no lo hubiese ordenado.

En este sentido, resultan significativas las *sentencias de 26 de Marzo de 2012, (cas. 5827/2009) y de 14 de Junio de 2012, (casaciones 6219/2009y 5043/2009)*, que resumen la posición de la Sala, basada en la doctrina de la conservación de los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido de no haberse cometido la infracción procedimental que dio origen a la nulidad, así como en la posibilidad de convalidación por la Administración de los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan (*art. 66y 67 de la Ley 30/1992*), aunque recuerdan los límites establecidos a partir de la *sentencia de 7 de Octubre de 2000 (cas 3090/94)*, la prescripción y la santidad de la cosa juzgada, que impide reconocer una tercera oportunidad, en aras del principio de buena fe, al que están sujetas las Administraciones Públicas en su actuación (*art. 3.1 de la Ley 30/1992*), por la proscripción del abuso de derecho y por el principio de seguridad jurídica proclamado en el *art. 9.3 de la Constitución*.

En cambio, esta Sala ha negado la retroacción de actuaciones para los supuestos de vicios de fondo apreciados en vía económico-administrativa.

Así, las *sentencias de 7 de Abril de 2011(cas.*

872/2006) y de 26 de Marzo de 2012(cas. 5827/2009) antes referida, aunque esta última matizó la doctrina, al señalar que el hecho de que no quepa retrotraer actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación ajustada a Derecho, mientras no haya decaído su derecho por el transcurso del tiempo, A esta última conclusión se llega en la referida *sentencia de 26 de Marzo de 2012*, porque la imposibilidad de volver a liquidar, aun cuando la potestad no haya prescrito, carece de sustento normativo, tanto ordinario como constitucional, agregándose que "Aún más, el ya mencionado principio de eficacia administrativa y el diseño de un sistema justo en el que cada cual ha de tributar de acuerdo con su capacidad económica (*art. 31.1 de la Constitución*) abogan por una solución distinta, siempre, claro está, que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas".

CUARTO.- Sin embargo, ahora se cuestiona la facultad de la Administración Tributaria de reiterar actos de naturaleza tributaria tras haber sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación, no obstante haberse limitado el tribunal a anular la liquidación tributaria.

Según la posición mayoritaria de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Valencia la posibilidad de que la Administración Tributaria subsane un acto administrativo que adolezca de un defecto formal sólo está prevista en vía administrativa, pero fenecería desde el momento en que una sentencia judicial lo anula, por vicios de forma, puesto que no está contemplada en la normativa que regula la jurisdicción contencioso administrativa, salvo que la retroacción de las actuaciones haya sido expresamente solicitada por el recurrente en la demanda a fin de obtener el restablecimiento de su derecho de defensa.

Por otra parte, para reforzar su tesis, se apoya en los principios constitucionales de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva recogidos en los *arts. 9.3y 24.1 de la Constitución*.

No se cuestiona, por tanto, que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo pueda anular el acto cuando la liquidación adolezca de un defecto formal, y dictar una sentencia que ordene la retroacción de las actuaciones a fin de que, previa subsanación del defecto formal advertido, pueda reiterar la liquidación tributaria, siempre que el recurrente lo haya solicitado expresamente, sino si la Administración puede o no reabrir el expediente, una vez anulada la liquidación.

Pues bien, con independencia de que se conciba el recurso contencioso administrativo como un proceso al acto , o se parta de la naturaleza del mismo como un proceso entre partes, hay que reconocer que la solución tiene que venir dada, a falta de una expresa regulación en la ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y sin necesidad de acudir a la normativa constitucional, ante la existencia de varios derechos en conflicto, a lo que se establezca en la normativa administrativa general o en la estrictamente tributaria, sin que ello suponga infringir los efectos materiales de la cosa juzgada, ya que la nueva actuación administrativa no trata de reproducir el acto inicial anulado, sino de ajustarse a la Ley, ni los preceptos que regulan la ejecución de las resoluciones de los Tribunales,

artículos 103 y siguientes, porque basta dejar sin efecto la liquidación anulada con todas sus consecuencias (devolución de lo indebidamente ingresado con sus intereses legales, reconocimiento del derecho a recibir los costos de las garantías aportadas si se acordó la suspensión o anulación incluso de la vía de apremio), para que la sentencia se considere ejecutada.

En definitiva, al no impedir la Ley de la Jurisdicción la posibilidad de remediar los vicios que hayan dado lugar a la estimación del recurso, debe estarse a la regulación establecida en la ley 30/1992 y en la Ley General Tributaria, normativa que permite la reiteración de los actos anulados, tanto en el caso de vicios de forma o de procedimiento, como en el de infracción sustantiva o error iuris.

Así, los arts. 66 y 67 de la Ley 30/92 consagran los principios de conservación de actos y trámites y de convalidación de los actos anulables para la subsanación de los vicios de que adolezca.

Por su parte, el art. 26.5 de la Ley General Tributaria dispone, en los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, la conservación de los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, principios que aparecen "desarrollados por el Reglamento en materia de revisión en vía administrativa de 13 de Mayo de 2009, arts. 66 y 70.

Concretamente el art. 70 del Reglamento de 2005 señala que "la ejecución de las resoluciones de los tribunales se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la Jurisdicción contencioso administrativo. En todo lo que no se oponga a la normativa citada a la resolución judicial que se está ejecutando, será de aplicación lo dispuesto en la sección 1ª de este capítulo".

Sin embargo, esta facultad de la Administración no es absoluta, pues está sujeta, de un lado, al límite de la prescripción, debiendo tenerse en cuenta en este punto nuestra jurisprudencia sobre la interrupción de la prescripción y la negativa a reconocer tal efecto a los actos nulos de pleno derecho (*sentencia, entre otras, de 11 de Febrero de 2010, cas. 1198/01*) y, de otro, a la imposibilidad de la repetición del mismo error por la Administración Tributaria, no pudiendo tener consecuencias tampoco en la determinación de los intereses de demora, como ha reconocido esta Sala recientemente, rectificando su anterior doctrina, en las dos *sentencias de 14 de Junio de 2012, (casaciones 6219/2009 y 5043/2009)*, al considerar, tratándose del sistema de autoliquidación, frente al criterio inicial de aplicar el interés de demora por todo el tiempo transcurrido desde el fin del periodo voluntario hasta que la Administración dicta la nueva liquidación, que la Administración ha de tener en cuenta como día final del cómputo la fecha de la liquidación administrativa inicialmente anulada.

QUINTO.- Por lo expuesto, y respetando la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida, procede estimar sustancialmente el recurso de casación en interés de Ley interpuesto y fijar como doctrina legal que "La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de

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

No procede hacer pronunciamiento en cuanto a las costas.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos estimar sustancialmente el recurso de casación en interés de Ley interpuesto por el Abogado del Estado contra la *sentencia de 27 de Octubre de 2010, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana*, declarando que es doctrina legal la siguiente: "La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia."

Publíquese la parte dispositiva en el Boletín Oficial del Estado, como ordena el *art. 100 de la Ley Jurisdiccional*.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos **D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Oscar Gonzalez Gonzalez D. Ramon Trillo Torres D. Manuel Martin Timon** **T R I B U N A L S U P R E M O Sala de lo Contencioso-Administrativo**

Voto particular

VOTO PARTICULAR

FECHA:19/11/2012

Voto particular que, al amparo de lo establecido en los *artículos 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio, del Poder Judicial, y 205 de la Ley 1/2000, de 7 de Enero, de Enjuiciamiento Civil*, formula el Magistrado D. Emilio Frias Ponce a la sentencia dictada el 19 de Noviembre de 2012, en el recurso de casación en interés de Ley 1215/2011.

Nada tendría que objetar al criterio de la mayoría de la Sala si hubiera rectificado nuestra doctrina de que no tienen eficacia interruptiva de la prescripción los actos anulables, *sentencias, entre otras, de 19 de Abril de 2006, 29 de Junio 22 de Octubre de 2009 y 11 de Febrero de 2010.*

Reconocer la posibilidad de que la Administración pueda volver a pronunciarse sobre el mismo objeto del acto anulado, manteniendo al mismo tiempo que los actos anulables tienen eficacia interruptiva, y, por tanto, que existe plazo para volver a liquidar por haberse impugnado la liquidación inicial, supone dejar indefinidamente abiertos los procedimientos tributarios, máxime cuando la revisión, tanto en la vía administrativa como en la judicial, suele precisar extensos periodos de tiempo para su tramitación, que superan el plazo de los cuatro años de la prescripción, y desconocer el principio de seguridad jurídica, al que en definitiva responde el establecimiento de plazos de prescripción de los derechos de la Administración a practicar o a recaudar liquidaciones tributarias.

La Sala ha debido avanzar en la línea jurisprudencial abierta, que distingue entre actos nulos de pleno derecho, a los que niega efectos interruptivos de la prescripción, y actos anulables a los que sí reconoce eficacia interruptiva, aplicando la teoría general del Derecho, después de superar su posición inicial que otorgaba efectos interruptivos tanto a los actos nulos como a los anulables, *sentencias de 22 de Marzo de 1974 y 18 de Junio de 1976.*

A mi juicio, la distinción entre nulidad radical y anulabilidad no es determinante, por lo que debe establecerse que carecen de efectos interruptivos tanto los actos nulos como los anulables.

En anteriores votos particulares, por todos, en el formulado a la *sentencia de 26 de marzo de 2012, cas. núm. 5827/2009*, mostramos nuestra disidencia a esta cuestión por las siguientes razones:

"1ª) La normativa fiscal no resuelve la cuestión de modo expreso. En ningún precepto de la Ley 30/1992 ni de la Ley General Tributaria se establece que un acto viciado de nulidad de pleno derecho no interrumpe la prescripción, mientras que un acto en el que concurre uno de los vicios de anulabilidad sí que la interrumpe.

En efecto, la *Ley 30/92 se limita a recoger en los artículos 62a 67* las causas de nulidad y anulabilidad de los actos administrativos, regulando además la transmisibilidad, conversión, conservación de los mismos y excluyendo la convalidación de los actos nulos, pero sin establecer nada con relación a las consecuencias sobre la prescripción de los derechos cuando el acto se anula.

Por su parte, la propia *Ley General Tributaria, actual art. 68, antiguo art. 66*, al regular los supuestos de interrupción de la prescripción, alude sólo, de un lado, a cualquier acción de la Administración Tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria, apartado 1.a) y, de otro, a la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, (apartado 1.b), pero sin pronunciarse tampoco sobre la virtualidad interruptiva o no de la prescripción de actos administrativos declarados nulos y de los simplemente anulados, ni sobre si se puede

considerar interrumpido o no el plazo de prescripción por la presentación de recursos o reclamaciones de cualquier clase, cuando los citados recursos y reclamaciones son estimados con anulación del acto administrativo frente al que los mismos se hubieran interpuesto.

2ª) Ante el silencio normativo sobre los efectos que comporta la anulación de un acto administrativo, bien por la existencia de un vicio de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad, resulta irrelevante el grado de invalidez del acto, a efectos de la interrupción de la prescripción, pues en ambos casos estamos ante actos inválidos, que no pueden producir efecto alguno.

Es cierto que al regular la Ley General Tributaria los supuestos de interrupción de la prescripción exige que las actuaciones administrativas sean conducentes a las finalidades que describe de liquidar, comprobar o recaudar el tributo, y que una actuación administrativa tendente a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, aún incorrecta, denota la intención de la Administración de no abandonar su derecho a liquidar.

Sin embargo, hay que entender que no basta cualquier actuación, sino la conducente a la liquidación de tributo, y que ésta sea válida para que pueda tener virtualidad interruptiva de la prescripción, lo que no ocurre tanto cuando el acto sea declarado nulo como cuando es anulado.

Si se parte de que la prescripción no se interrumpe cuando impugnado un acto se declara nulo de pleno derecho, hay que admitir también los efectos ex tunc cuando es anulado, en base al principio de sujeción de la actuación administrativa al imperio de la Ley. Lo que diferencia al acto nulo del meramente anulable es que este último mantiene su eficacia si el interesado no reacciona frente al mismo, pero si se impugna y el recurso es estimado el pronunciamiento priva de todo efecto al acto impugnado, por lo que no puede interrumpir la prescripción ni el acto nulo ni el anulable, ni por supuesto los recursos ni las resoluciones de tales recursos, pues aquéllos no son sino un medio de reacción contra el acto administrativo, y éstas la consecuencia lógica de tales recursos.

Un acto administrativo nunca puede ser eficaz si no es válido, y aunque inicialmente al dictarse goza de la presunción de legalidad ésta se destruye si el recurso es estimado.

Sostener lo contrario supondría proteger al responsable del vicio, con perjuicio del obligado tributario que, al defender sus intereses, ha visto confirmado que el acto inicialmente dictado no fue correcto.

3ª) Conviene recordar que el propio legislador considera en determinados casos que los actos anulables no interrumpen la prescripción. Así ocurre tratándose de actuaciones realizadas en procedimientos caducados (*art. 104.5 de la nueva Ley General Tributaria*), o en los supuestos del art. 150.2 de la misma, que se refieren a las actuaciones administrativas tras dilaciones injustificadas que duran más de seis meses o que incumplen el plazo de duración previsto.

Carece de toda lógica, por tanto, no equiparar la anulación a estos supuestos, cuando la *propia Sala, a partir de su sentencia de 7 de Octubre de 2000*, viene a privar de efectos interruptivos de la prescripción a las segundas comprobaciones que adolecen de los mismos vicios de anulabilidad por los que

resultaron en su día anulados, declarando prescrito el derecho de la Administración a liquidar en estos casos al entender que el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en la comprobación de valores no tiene carácter ilimitado, por estar sometido, en primer lugar, a la prescripción y, en segundo lugar, a la santidad de la cosa juzgada."

Mantener lo contrario supondría premiar la forma irregular de actuar la Administración, a pesar de haber incurrido en infracción del Ordenamiento Jurídico, en cuanto se beneficia de sus propios errores y se le concede además plazos más largos de prescripción.

Los efectos de la actual doctrina pueden resultar muy perjudiciales para los obligados tributarios, por la tardanza en la tramitación de los procedimientos.

Es más, la Sala, en *sentencia de 3 de Mayo de 2011, cas. 466/2009*, ha llegado a precisar que lo que el Tribunal Supremo limita no es la reiteración en el acto, sino la reiteración en el vicio por lo que si éste es diferente nada impide una tercera o sucesivas actuaciones, siempre que dos de ellas no se anulen por el mismo vicio.

Era el supuesto adecuado para avanzar en pro de la seguridad jurídica estableciendo la imposibilidad de la reapertura de los plazos de prescripción como consecuencia de la anulación de una liquidación y de la interposición del recurso correspondiente, lo que indudablemente afectaría a la potestad de reiterar el acto anulado, sin los vicios que determinaron su anulación, pero siempre en el espacio de tiempo que reste para cumplir el plazo de cuatro años contado a partir del momento inicial en que la Administración pudo ejercitar los derechos o acciones pertinentes en cada caso, conforme a lo dispuesto en el *art. 67 de la vigente Ley General Tributaria*.

Por otra parte, conviene recordar que esta Sala, en el ámbito de la recaudación de cuotas de la Seguridad Social, ha proclamado todo lo contrario a lo que se sostiene en la esfera tributaria. Así las sentencias de 3 de Julio de 2000 y 29 de Septiembre de 2004, que declaran que sólo los actos válidos producen los efectos que la Ley prevé para ellos, como es la interrupción de la prescripción.

Por todo ello creo que el recurso debió haberse estimado sólo en parte, y que la doctrina legal que se establece debió reconocer la potestad de reiteración de los actos anulados, siempre que no hubiera prescrito el derecho a liquidar, pero sin reconocer eficacia interruptiva al acto anulado.

Dado en Madrid, a diecinueve de Noviembre de dos mil doce.

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

VOTO PARTICULAR

FECHA:14/11/2012

Emilio Frias Ponce

Voto particular que, al amparo de lo establecido en los *artículos 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, y 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil*, formula el Magistrado D. Juan Gonzalo Martínez Mico a la sentencia dictada el 19 de noviembre de 2012, en el recurso de casación en interés de Ley 1215/2011.

Cuando una liquidación tributaria adolezca de un defecto formal, el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo puede, desde luego, dictar una sentencia que anule el acto y ordene a la Administración la retroacción de las actuaciones a fin de que pueda subsanar el vicio o defecto procedimental advertido y reiterar la liquidación tributaria anulada. Para ello hay que estar a lo que establece la legislación aplicable a la materia: la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa. En ninguno de sus preceptos se invoca la aplicación de las disposiciones de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, ni de la Ley General Tributaria en el enjuiciamiento de los actos tributarios.

Esta es la doctrina que ha sido mantenida también, en relación con la cuestión de la apreciación de oficio de la prescripción o de si es necesaria su solicitud expresa ante los Tribunales de Justicia, en el voto particular formulado por los Magistrados Joaquin Huelin Martínez de Velasco y Oscar Gonzalez Gonzalez a la *sentencia de este Tribunal Supremo de 15 de febrero de 2010 (cas. 6587/2004)*, cuando sostienen que "la posición de los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa es diferente y, por ello, la previsión normativa que contemplamos no les impone una obligación. Los jueces y tribunales de dicho orden, al conocer de los litigios en primera o en única instancia, han de someterse a los términos de la *Ley 29/1998, conforme a la que han de resolver dentro de los límites de las pretensiones de las partes y de los motivos en que las sustentan (artículo 33.1)*, y si, por considerarlo pertinente, van a decidir saliéndose de tal guión deben hacérselo saber a fin de que aleguen sobre el motivo que el órgano jurisdiccional considera decisivo para zanjar la controversia, distinto de los aducidos por ellos(artículo 33.2y 65.2)".

Conviene recordar que en el proceso contencioso-administrativo rige el principio dispositivo en virtud del cual la justicia es rogada, no pudiendo el Juez o Tribunal promover de oficio la actuación de la potestad jurisdiccional. En este ámbito contencioso- administrativo, el principio dispositivo implica que el nacimiento de un proceso y el marco que lo delimita depende de la actividad del tercero --ajeno al Juez o Tribunal-- que ejercita el derecho de accionar en juicio y, en todo caso, la pretensión ejercitada delimita los confines del enjuiciamiento judicial pues el *artículo 33 de la LJCA* exige que el órgano jurisdiccional juzgue dentro del límite de las pretensiones ejercitadas ante el Tribunal y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición. La vigente *LJCA ha erigido a la pretensión (y no al acto: artículo 31 y siguientes* de la Ley) en el objeto del proceso administrativo, que es un proceso de partes, al igual que el civil, regido por el principio dispositivo.

Si un Tribunal de Justicia se pronuncia concediendo cosa distinta de lo pedido por la parte, se produce una vulneración del derecho a no sufrir

indefensión al implicar un vicio de incongruencia procesal "extra petita", expresamente proscrita por el *artículo 33.1 de la LJCA*.

Por tanto un **órgano judicial no puede** adoptar la decisión de **conceder la retroacción de actuaciones administrativas para que el órgano administrativo subsane el defecto cometido** --que, obviamente, habrá implicado la vulneración de una disposición legal o reglamentaria-- **si el recurrente no lo ha solicitado en la pretensión ejercitada ante el Tribunal de Justicia**. Para que sea procedente la solución de la retroacción de actuaciones es necesario que el recurrente expresamente solicite la anulación de la liquidación tributaria por un vicio "in procedendo" e inste la retroacción de dichas actuaciones. En este caso, la estimación del recurso deberá comportar un pronunciamiento judicial expreso sobre la procedencia de la retroacción de la actuación administrativa declarada nula.

De los *artículos 68a 72 de la LJCA*, que delimitan el sentido estricto de los pronunciamientos judiciales que resuelven un recurso, no se deduce, ni expresa ni implícitamente, la facultad de un órgano judicial de resolver un recurso adoptando una decisión que permita la retroacción de actuaciones cuando concurra un defecto formal o procedimental en la actuación administrativa si no ha sido solicitado así por la parte.

En este punto, la **diferencia** con cuanto sucede **con la vía económico-administrativa** es clarísima. La regulación de la actuación de los Tribunales Económico-Administrativos y de sus facultades al enjuiciar actos tributarios se rige por la Ley General Tributaria y los Reglamentos que la desarrollan. Pues bien, el *artículo 239.3 de la LGTy artículo 66.4 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo*, que la desarrolla, admite que un Tribunal Económico-Administrativo acuerde la retroacción de actuaciones al momento en que se haya producido un defecto formal que haya disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, previsión que no se recoge en la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, ni para los defectos que pudiera ser calificados como formales ni para los atinentes al fondo del asunto.

Además, resulta también determinante el *artículo 70.2 LJCA*, que establece que procederá dictar un fallo que estime el recurso contencioso-administrativo cuando "la disposición, la actuación o el acto incurrieran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder". Así pues, con base en este precepto, y aplicando el principio dispositivo que rige en este proceso contencioso-administrativo, cualquier infracción del ordenamiento jurídico --sea por un defecto formal o por un defecto de fondo en el acto, disposición o actuación administrativa-- debe comportar, si así lo ha solicitado la parte recurrente, la estimación del recurso, haciéndolo desaparecer del mundo jurídico, sin que el administrado deba sufrir perjuicio alguno como consecuencia de una actividad de la Administración que la revisión judicial posterior declara ilegal. Por eso, en los supuestos en los que el vicio apreciado en el acto administrativo sea de anulabilidad, no podrán mantenerse las consecuencias perjudiciales para el administrado que se hayan producido con anterioridad a la resolución judicial anulatoria. En este sentido, como señalaba la *sentencia de este Tribunal de 27 de febrero de 1990*, "la necesidad de servirse del proceso para obtener la razón no debe volverse en contra de quien tiene la razón".

Conviene tener presente, además, que los *artículos 103a 113 de*

la LJCA--reguladores de la ejecución de sentencias-- nada dicen sobre la posibilidad de remediar los vicios que hayan dado lugar a la estimación del recurso con anulación del acto administrativo impugnado. Contrariamente a todo ello, las sentencias judiciales están dotadas del principio de cosa juzgada.

No está demás resaltar que tampoco la LJCA permite anudar la declaración de "nulidad" a la concurrencia de vicios de nulidad de pleno derecho en la actuación declarada disconforme a Derecho, y una declaración de "anulación" cuando lo sean de anulabilidad. La LJCA hace referencia, en todo caso, a la anulación del acto o disposición, sin diferenciar entre la nulidad del acto o la anulación del mismo.

Nótese que cuando la LJCA lo ha querido expresamente, sí que ha establecido la posibilidad de que una sentencia declare la retroacción de actuaciones "procesales" pero nunca establece ninguna previsión sobre la retroacción de actuaciones en vía administrativa; así por ejemplo, el *artículo 95 de la LJCA*, en relación con los posibles pronunciamientos del Tribunal Supremo al resolver un recurso de casación, establece, en su apartado 2, letras b) y c), que, de estimarse dicho recurso, la Sala casará la sentencia recurrida y, si se producen las infracciones procesales de los artículos 88.1.b) y c), remitirá las actuaciones al órgano jurisdiccional competente para que resuelva o se repondrán al estado y momento exigidos por el procedimiento para su sustanciación o en que se hubiera incurrido en la falta. En ningún momento establece dicho precepto, tampoco, que la remisión de actuaciones pueda ser al órgano administrativo que desarrolló el procedimiento y dictó el acto si la parte no lo pide en su pretensión, sino que se trata de una retroacción de actuaciones inserta en el ámbito del proceso contencioso-administrativo de instancia.

Téngase en cuenta que no es lo mismo ordenar la retroacción de un procedimiento administrativo cuando se analiza la adecuación a Derecho de un acto favorable o declarativo de derechos --v.gr. litigios urbanísticos, expropiaciones, concesión de becas, nombramientos de funcionarios-- que si se dirige a admitir la subsanación de un defecto cometido por la propia Administración Tributaria que exige un acto de gravamen, como son las liquidaciones tributarias.

En conclusión, soy de los que, con un sector de la doctrina, entiende que una vez constatada **la inexistencia de facultad atribuida por la LJCA a un órgano judicial para ordenar la retroacción de actuaciones en la resolución de un recurso contencioso-administrativo si ninguna de las pretensiones ejercitadas lo solicita, la Ley Jurisdiccional únicamente permite la estimación del recurso y, en su caso, la anulación de la liquidación tributaria, total o parcialmente, si es contraria a Derecho, pero sin poder adoptar judicialmente, "motu proprio", la decisión de que se retrotraigan las actuaciones hasta el momento en que la Administración cometió el vicio que ha dado lugar a esa nulidad si así no ha sido solicitado por la parte recurrente. Menos podrá, obviamente, la Administración tributaria iniciar nuevas actuaciones si el Juez o Tribunal no le ha autorizado para ello. Los actos tributarios no pueden ser reiterados cuando los mismos han sido anulados por sentencia judicial, cualquiera que haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación** (actos nulos de pleno derecho o actos anulables).

Si la Administración Tributaria, aún habiéndose circunscrito el

fallo a la anulación del acto, decidiera la reapertura del procedimiento tributario y la reiteración de la liquidación previa subsanación del defecto, ocasionaría la violación del derecho a la tutela del recurrente en su manifestación del derecho a la inmutabilidad y ejecutoriedad de las sentencias, dejando expedita la vía del *artículo 103.4 y 5 de la LJCA* para activar su ejecución mediante la declaración jurisdiccional de nulidad de las actuaciones administrativas de retroacción y, en su caso, la del recurso de amparo. (*SSTC 32/1982; 61, 67 y 109/1984; 65, 106, 155 y 176/1985; 15, 33 y 34/1986; 33/1987; 125/1987; 167/1987; 206/1993; 170/1999...*).

Así pues, si el recurrente no hubiera solicitado la retroacción de actuaciones, el Tribunal no podrá ordenar su retroacción administrativa. En tal caso, lo procedente será que el Tribunal se limite a anular la liquidación tributaria (*art. 70.2 y 71.1.a) de la LJCA*) y si el fallo se limitara a esta anulación --da igual que lo sea por un motivo de nulidad o de anulabilidad-- la Administración no podrá reabrir el expediente sin infringir los efectos materiales de la cosa juzgada (art. 72.2) y sin incurrir en un caso típico de inejecución de sentencias.

Por todo ello, entiendo que el recurso del Abogado del Estado no debió haberse estimado porque **una vez que un órgano judicial anula un acto tributario, éste ha de quedar definitivamente expulsado del ordenamiento jurídico, sin que sea por tanto admisible su reiteración** y todo ello **con independencia de la naturaleza del vicio o defecto que dió lugar a su anulación.**

Dado en Madrid, a diecinueve de Noviembre de dos mil doce.

VOTO PARTICULAR

FECHA:19/11/2012

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL EXCMO. SR. D. Manuel Vicente Garzon Herrero EN EL RECURSO DE CASACIÓN EN INTERÉS DE LEY NÚMERO 1215/2011.

PRIMERO.- Es innecesario recordar que la solución de todo litigio procesal exige que éste se adopte en función de las coordenadas espaciales y temporales que a los hechos analizados le son propias.

En consecuencia, la fecha de acaecimiento de los hechos determina la normativa aplicable; de otra parte, las pretensiones de las partes delimitan el objeto del proceso.

Los hechos que están en el origen de este litigio se remontan a 1993. Ello supone que el bloque normativo que se cita en la sentencia sea inaplicable pues los hechos enjuiciados acaecieron en 1992 (al menos en parte). También comporta que los datos aportados por el Abogado del Estado, y referidos a la importancia del tema debatido, con independencia de su peculiar mecanismo valorativo, en cuanto se refieren a los ejercicios 2007 y 2008, deban ser considerados como absolutamente irrelevantes, lo que implica incumplir el requisito procesal legalmente establecido, para los Recursos de Casación en Interés de Ley acerca del interés público del asunto.

Como luego razonaré esta desconexión entre los hechos aportados al proceso, de un lado, las doctrinas que se solicitan, de otro, y el objeto real de lo discutido es más trascendente de lo que inicialmente pudiera suponerse y produce distorsiones de difícil explicación.

En cualquier caso, y enjuiciándose, esencialmente, un problema prescriptivo, conviene poner de relieve que la regulación de la prescripción, más concretamente, de la interrupción de la prescripción, se rige, en mi opinión, por las normas recogidas en la *L.G.T. 230/1963, de 28 de diciembre, artículos 64a 67*, preceptos con un contenido claramente distinto del que posteriormente introdujo la L.G.T. de 2003. (El hecho de que el segundo acto de la A.E.A.T. sea dictado después de 2003, es irrelevante a los efectos que analizo, pues lo importante es la fecha en que los actos iniciales se dictaron).

En mi opinión, el problema planteado no es un problema sobre el alcance de los actos nulos y anulables sino de determinación del alcance de la interrupción de la prescripción.

Considero que la Administración puede dictar actos administrativos en tanto no prescriban sus facultades.

El problema, desde mi punto de vista, se centra en determinar los efectos de los actos anteriores en los posteriores a efectos prescriptivos, pues, entiendo que, cuando los parámetros de un acto no son coincidentes con los ulteriores, los actos anteriores no producen efecto interruptivo alguno sobre los posteriores. Quiero decir con ello que por mucho que la obligación tributaria liquidada sea la misma, por ejemplo renta de un sujeto pasivo del ejercicio 1992, si la discusión inicial se centra en el importe de la cuantía de la base imponible, el posterior acto que, eventualmente, dicte la Administración, modificando, no la base, sino el tipo aplicable, por ejemplo, es un acto nuevo distinto del primitivo y contra el que nunca se podrá afirmar que la reclamación inicialmente formulada contra el primer acto interrumpió la prescripción del segundo acto dictado, pues se trata de actos con distinto contenido, alcance y elementos.

Otro punto que para mí no admite discusión es la interrupción de la prescripción por la interposición de reclamación, en virtud de lo dispuesto en el *artículo 66.1 b) de la LGT de 1963*.

Desde estos parámetros, parece lógico que la cuestión esencial sea determinar el alcance de la interrupción de la prescripción teniendo en cuenta que la *Ley 260/1963 carecía de un precepto como el que actualmente se contiene en el artículo 68.6*.

La ausencia de este texto en la legislación anterior obliga a decidir el punto debatido aplicando el *artículo 9.2 de la L.G.T. 260/1963*, lo que determina, conforme al *artículo 1973 del Código Civil* la naturaleza instantánea de la interrupción, instantaneidad que aunque no está específicamente consagrada se infiere de la naturaleza de las cosas.

Es evidente que si se denuncia que en un acto de la Administración concurren un vicio, en este caso formal, la Administración está obligada (si al final el vicio denunciado concurrió) a rectificarlo de modo inmediato y sin esperar a que se produzca la sentencia que así lo declare. Entender las cosas de otra manera

implica rectificar la doctrina de que nadie puede obtener beneficio de sus propios errores, y esto es lo que sucedería si se esperase al final del proceso, como ahora parece proclamar el *artículo 68.6 de la vigente L.G.T.*

De la conclusión precedente podría inferirse que la doctrina que se sostiene, rechaza la sentencia mayoritaria por razones estrictamente temporales, pero en la actualidad, y dado el contenido de los textos legales hoy vigentes, es conforme con la posición mayoritaria.

No es ello así. En primer lugar, y tratándose de pronunciamientos procesales, me parece que las cuestiones formales tienen una superlativa importancia y no debe establecerse una doctrina en función de una legislación y unos hechos a los que no resulta aplicable la legislación invocada. En segundo lugar, el precepto contenido en el artículo 68.6 es, en mi opinión, susceptible de interpretación distinta de la que de su tenor literal, a primera vista, se infiere. Por último, y aunque sé que la prescripción es una materia de libre configuración para el legislador, tengo muchas dudas sobre la posibilidad de que el legislador pueda demorar unos efectos interruptivos (convirtiendo la interrupción de la prescripción en suspensión de la prescripción) a hechos que, naturalmente, no tienen esos efectos suspensivos, trastocando así la naturaleza de las cosas.

Por todo ello, y concluyo este apartado, considero que la legislación aplicada a los hechos no es la que les corresponde. La aplicable debió llevar, primero, a la inadmisión del recurso, y, luego a su desestimación.

En lo atinente a la posibilidad de rectificar la liquidación, incluso por razones de carácter material, tengo que insistir que tal pronunciamiento nunca estuvo en el debate del litigio primitivo, por lo que su inclusión en el fallo, como consecuencia de la petición del Abogado del Estado, constituye en mi opinión, un flagrante exceso procesal. Exceso procesal que propicia la peculiaridad del Recurso de Casación en Interés de Ley, cuyas virtudes no sólo nunca he visto claras, sino que he expresamente rechazado.

Por último, y como antes he razonado, el pronunciamiento formulado, sobre las potestades de la Administración para modificar el contenido material de los actos dictados, sin límite de ningún tipo, es rechazable, pues la rectificación que se consagra no requiere la identidad entre el acto anterior y posterior que en mi opinión es insoslayable. (Cuando la identidad de los actos concurre entrará en juego la prescripción en los términos más arriba expuestos).

En consecuencia, el pronunciamiento sobre las posibilidades materiales de la modificación de la Administración respecto de los actos previamente dictados, también debió ser inadmitida, primero; y rechazada, en cuanto al fondo, después.

Dado en Madrid, a diecinueve de Noviembre de dos mil doce.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi el Secretario. Certifico.