



Roj: **STS 1090/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:1090**

Id Cendoj: **28079130022017100115**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **27/03/2017**

Nº de Recurso: **3570/2015**

Nº de Resolución: **525/2017**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JOSE DIAZ DELGADO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

En Madrid, a 27 de marzo de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación núm. 3570/2015 interpuesto por la Administración del Estado contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha veinte de octubre de 2015, que estima el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad CYWADEM CANARIAS, S.L, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 29 de noviembre de 2012, que desestimó la reclamación económico administrativa interpuesta contra Providencia de apremio expedida en fecha 13 de febrero anterior e importe total de 2.353.302,07 €, incluido el recargo de apremio. Ha sido parte recurrida CYWADEM CANARIAS, S.L, representada por el Procurador Don Pablo Trujillo Castellano.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia impugnada en su parte dispositiva sostiene lo siguiente:

<<Que rechazando la causa de inadmisibilidad aducida por la representación del Estado, debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad CYWADEM CANARIAS, S.L, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 29 de noviembre de 2012, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos, por no ser en los extremos examinados, ajustada a derecho, con imposición de costas a la demandada>>.

SEGUNDO.- Contra la sentencia antes citada el Abogado del Estado preparó recurso de casación y, tras ser tenido por preparado, lo interpuso suplicando que se estime el recurso de casación y se case la sentencia recurrida, dictando sentencia que desestime el recurso contencioso-administrativo.

TERCERO.- Conferido traslado a la representación de la entidad CYWADEM CANARIAS, S.L, se formalizó la oposición, y se suplicó sentencia desestimatoria, con condena en costas a la recurrente.

CUARTO.- Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 14 de febrero de 2017, en cuya fecha tuvo lugar la referida actuación procesal, siguiendo la deliberación en sucesivas fechas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Hechos recogidos en la sentencia recurrida.

La sentencia impugnada en el fundamento jurídico primero sienta la siguiente premisa fáctica:

<<En fecha 7 de junio de 2010 fue dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Canarias, sede Las Palmas, acuerdo de liquidación por el concepto y períodos de referencia, derivado del acta reseñada, acuerdo que fue notificado en fecha 10 de junio de 2010.



Las actuaciones, que habían sido iniciadas en fecha 22 de mayo de 2009, tenían carácter general en relación con el ejercicio 1998 y carácter parcial en relación con el ejercicio 1999, limitándose en este ejercicio a la comprobación de las imputaciones efectuadas por la sociedad LEO INVEST SL.>>

En el acuerdo de liquidación se recogen los siguientes hechos:

<<1) El 31 de enero de 2002 se iniciaron actuaciones inspectoras respecto del obligado tributario con alcance parcial, limitadas a la comprobación de las rentas obtenidas por la sociedad derivadas de la enajenación de bienes y derechos y de los ingresos extraordinarios en relación con el ejercicio 1998, ampliándose mediante diligencia de 8 de febrero de 2002 al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 1998, con carácter general y al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 1999 con carácter parcial limitadas a la comprobación de las imputaciones realizadas por sociedades transparentes y derivadas de su participación en la entidad LEO INVEST, SL.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación, con fecha 1 de septiembre de 2005 se instruyó al obligado tributario el acta de disconformidad n° 71056423, correspondiente a los ejercicios 1998 y 1999. Dicho acta fue objeto de **notificación** con fecha 19 de octubre de 2005. En fecha 15 de diciembre de 2005 se dictó el correspondiente acuerdo de liquidación.

Con fecha 10 de febrero de 2006 se interpuso reclamación económico-administrativa n° 35/00882/2006 contra el acuerdo de liquidación dictado, y el 22 de marzo de 2006 se interpuso reclamación económico-administrativa n° 35/01465/2006 contra el acuerdo sancionador, que fue acumulada a la anterior.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias dictó resolución con fecha 30 de abril de 2007 sobre las Reclamaciones n° 35/00882/2006 y acumulada 35/01465/2006, en la que, después de considerar procedentes los ajustes efectuados por la Inspección, concluyó que los porcentajes de participación en la entidad LEO INVEST SL determinados por la Inspección eran incorrectos. En virtud de lo cual acordó anular la liquidación impugnada, sin perjuicio de la posibilidad de dictar nueva liquidación dentro del plazo de prescripción.

Posteriormente, el obligado tributario interpuso recurso de alzada, RG 2273/2007, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, contra la resolución dictada pese a ser estimatoria por cuanto el TEAR de Canarias señaló en su último Fundamento de Derecho que "Por lo tanto se anula la liquidación impugnada, sin perjuicio de la posibilidad de dictar nueva liquidación dentro del plazo de prescripción, aplicando en su caso el régimen de transparencia fiscal en la medida que /as participaciones resulten probadas, conservando todos los actos y trámites no afectados conforme al artículo 66 apartado tres del Real Decreto 520/200, debiendo asimismo anular la sanción impuesta por inexistencia del presupuesto de hecho en tanto no se liquide de nuevo". El reclamante entiende que se procederá sin duda a girar una nueva liquidación y por ello interpone recurso de alzada.

2) Este Tribunal Económico-Administrativo Central resolvió en fecha 9 de octubre de 2008 acordando la estimación del recurso. En ejecución de dicha resolución, se dictó acuerdo por el que se anularon la liquidación y sanción dictadas.

A continuación, en fecha 22 de mayo de 2009 se comunicó al obligado tributario el inicio de nuevas actuaciones inspectoras de comprobación e investigación dirigidas a practicar la correspondiente liquidación conforme al porcentaje de participación del obligado tributario en la entidad LEO INVEST SL que se había determinado como cierto en la vía económico administrativa. Con este objeto se incorporó al nuevo procedimiento incoado toda la documentación que obraba en el expediente administrativo originario iniciado el 31 de enero de 2002 y finalizando mediante acuerdo de liquidación de fecha 15 de diciembre de 2005.

La deuda tributaria que resulta a ingresar asciende a 3.965.272,68 euros, de los que 2.450.378,86 corresponden a cuota y 1.514.893,82 a intereses de demora.

SEGUNDO: En fecha 7 de junio de 2010 fue dictado acuerdo sancionador derivado de la liquidación anterior por infracción tributaria consistente en dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria. Después de realizar la comparativa entre los regímenes sancionadores contenidos en la Ley 230/1963 y en la Ley 58/2003, con el fin de determinar la que resulta más favorable, resulta una sanción por importe de 91.844,01. El acuerdo fue notificado el 10 de junio de 2010>>.

SEGUNDO.- Motivo del recurso de casación. Aplicación del plazo máximo de seis meses previsto para el caso de retroacción de actuaciones en el artículo 150.5 de la LGT por cuestiones sustantivas y no procesales.

Al amparo del artº 88.1º.d) de la vigente Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa invoca como preceptos infringidos, los arts. 8, f), 66 a 68 , 150.5 , 239.3 de la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003; y los arts. 66.2 y 70 del Reglamento de Revisión en Vía Administrativa aprobado por R.D. 620/2005, de 13 de mayo.

**TERCERO.-Posición de la sentencia recurrida, siguiendo la jurisprudencia de esta Sala sobre la aplicación del artículo 150.5 LGT a la retroacción por motivos sustantivos.**

Para la sentencia recurrida, siguiendo la doctrina jurisprudencial contenida en las sentencias de 18 de octubre de 2013 y 30 de enero de 2015 , estamos ante un supuesto de anulación de una liquidación por una resolución del TEA por razones sustantivas o de fondo, y la Administración al ejecutar esa resolución y dictar una nueva liquidación, está constreñida por el plazo previsto en el art. 150.5 de la Ley 58/2003 . De modo que, si se excede del plazo de 6 meses, toda la actuación administrativa no habrá interrumpido la prescripción, y consecuentemente la nueva liquidación estaría prescrita.

La sentencia recurrida sostiene en su fundamento cuarto lo siguiente:

<<Ha de traerse a colación la sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso- administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 30 Ene. 2015, Rec. 1198/2013 , donde se analizan la anulación de las actuaciones por razones sustantivas o de fondo y retroacción de actuaciones, en relación con la prescripción del derecho a liquidar como consecuencia del incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras previsto en el artículo 150 de la Ley General Tributaria . Concluyéndose que los supuestos de anulación por razones de fondo o sustantivas no son técnicamente de retroacción de actuaciones, pero no existen motivos suficientes para no tratarlos como si lo fueran a los efectos de prescripción controvertidos.

Esta sentencia en su fundamento de derecho cuarto nos dice, en lo que aquí es de interés, lo siguiente:

"Asimismo, la sentencia de 12 de junio de 2013, cas. 1921/2012 , tras resumir y sintetizar la doctrina previa de 4 de abril de 2013 (cas. para unificación de doctrina 3369/2012), que mantenía que sobrepasado el plazo previsto en el art. 150.5 de la Ley General Tributaria de 2003, se aplica lo dispuesto en el apartado 2, a) del mismo artículo 150 , y que no se computa un nuevo plazo de prescripción de 4 años al tratarse de actuaciones de ejecución que se conocen y se desarrollan bajo la vigencia de la nueva ley, afirma "que incluso, aunque sólo se tratase de sustituir la liquidación anulada por otra distinta, como tal sustitución supone ya por si misma una retroacción de actuaciones, hay que entender aplicable la misma regla " .

Por su parte, la sentencia de 18 de octubre de 2013, cas. para unificación de doctrina 830/2012 , señala que:

"En definitiva, la interpretación realizada por la sentencia recurrida, que exige que la retroacción de actuaciones necesaria para que opere dicho precepto sea expresa u ordenada por el propio Tribunal judicial, o económico administrativo, y además distingue entre ejecución y retroacción, no puede confirmarse, ya que debe entenderse que el precepto se refiere a una retroacción material, no formal, por lo que no depende de que los Tribunales judiciales o económico-administrativos, que ordenan dicha retroacción, lo digan o no expresamente. Por ello, la retroacción de actuaciones opera aún cuando literalmente no se ordena, pero se pueda deducir materialmente de la resolución que se trata de ejecutar, como ocurrió con el supuesto que contempló la sentencia de contraste, en el que se trataba solamente de anular una liquidación para practicar otra por entender no procedente la elevación al integro, y la propia Administración admitió que se trataba de un supuesto de retroacción, supuesto idéntico analizado por la sentencia recurrida, en el que se anuló la liquidación para practicar otra que tuviese en cuenta solamente uno de los conceptos a que se refería la regularización, la capitalización de un préstamo y su consideración como incremento de patrimonio no justificado, después de acoger las pretensiones del contribuyente en lo que se refería a los aumentos de los rendimientos de la actividad de promoción inmobiliaria inicialmente apreciados por la Inspección, dándose asimismo la circunstancia que en el acuerdo de ejecución de 7 de Mayo de 2011 se reponen las actuaciones inspectoras al objeto de que se formule nueva propuesta de liquidación y nuevo expediente sancionador, teniendo en cuenta los pronunciamientos del Tribunal contenidos en la resolución dictada.

Ante esta doctrina procede estimar el recurso de casación interpuesto y, asumida dicha doctrina, la consecuencia es obvia, acorde con lo postulado por el recurrente, la no conclusión del procedimiento de ejecución en el plazo establecido, en este caso el plazo es de seis meses de acuerdo con la previsión del apartado 5 del art. 150, lo que conlleva que se haya producido la prescripción alegada por el recurrente."

Esta doctrina, además. no implica desconocer la sentada en las sentencias de 15 de septiembre de 2014 (casación 3948/12 , FJ 4º (casación para la unificación de doctrina 1014/13 , FJ 3º), en las que, siguiendo el criterio expuesto en las de 7 de abril de 2011 (casación 872/06 , FJ 3º), (casación 5827/09, FJ 3 º) y (casación 2116/09 , FJ 3º), reiteran que la retroacción de actuaciones es en nuestro sistema jurídico un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión, al tratarse de subsanar defectos o vicios formales [el propio artículo 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003, en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad), o, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no



exclusivamente imputables a la Administración, no cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación, toda vez que no cabe mantener una interpretación basada en la vinculación absoluta entre el artículo 239 y el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria.

Aunque el plazo máximo que señala el artículo 150.5 sólo ha sido previsto para los casos de anulación por razones formales que determinen la retroacción de las actuaciones hay que reconocer que el legislador ha guardado el más absoluto silencio sobre el plazo que se ha de respetar cuando la anulación lo sea por razones sustantivas o de fondo. En estos casos, ninguna disposición de la Ley General Tributaria (obliga a la Inspección de los Tributos a practicar la liquidación en un plazo máximo, por lo que nos encontramos con una laguna legal que este Tribunal está llamado a integrar mediante una interpretación analógica del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria, tarea que no viene impedida por el artículo 14 de la misma, donde la prohibición de la analogía sólo impide extender más allá de sus estrictos términos el hecho imponible, las exenciones y los demás incentivos o beneficios fiscales).

Los supuestos de anulación por razones de fondo o sustantivas no son técnicamente de retroacción de actuaciones, pero no existen motivos suficientes para no tratarlos como si lo fueran a los efectos que nos ocupan. Resultaría ilógico que, cuando se produce una estimación por razones de fondo, supuesto en el que la Inspección de los Tributos debe limitarse a liquidar de nuevo sin practicar ninguna diligencia, se entienda que está habilitada para hacerlo en el plazo de prescripción, mientras que cuando el éxito de la impugnación lo es por razones de forma generadoras de indefensión, caso en el que debe practicar nuevas actuaciones, está legalmente obligada a completarlas y aprobar la nueva liquidación en un plazo netamente inferior.

Por ello, y sentado el criterio de que sólo estamos ante una efectiva retroacción de actuaciones cuando la anulación ha tenido lugar por motivos de forma, se ha de entender que en las sentencias de 4 de abril de 2013, 12 de junio de 2013 y 18 de octubre de 2013, antes referidas, al hablar de "retroacción" o de "retroacción material" lo hacíamos a los únicos efectos de aplicar también el límite temporal y las consecuencias del artículo 150.5 a los casos de anulación de las liquidaciones por razones de fondo.

Finalmente, frente a lo anterior, no cabe invocar tampoco el apartado 2 del art. 66 del Reglamento General de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que establece que los actos de ejecución de las resoluciones dictadas en vía de revisión administrativa no forman parte del procedimiento en el que haya tenido su origen el acto objeto de impugnación, pues aunque se considerara que consagra el principio de autonomía procedimental de los actos de ejecución, en toda clase de procedimientos, siguiendo de este modo la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, con carácter general, en la sentencia de 30 de junio de 2004, tomando como base normativa la anterior Ley General Tributaria y el anterior Reglamento General de Inspección, tras la entrada en vigor de la nueva Ley Tributaria hay que estar al plazo especial máximo de ejecución que contempla el artículo 150.5 cuando se anula una liquidación tributaria resolutoria de un procedimiento de inspección.

Por tanto, la Administración tendría que haber dictado, la nueva liquidación en base a los Fundamentos de la Resolución del TEAR de Canarias de 30 de abril de 2007, en el plazo máximo de seis meses desde la recepción de la Resolución del TEAC (18 de noviembre de 2009) en aplicación del artículo 150.5 de la LGT, por lo que resulta evidente que siendo el Acuerdo de Liquidación de fecha 7 de junio de 2010, se ha rebasado con creces el plazo establecido, sin que se haga necesario entrar a conocer del resto de las cuestiones planteadas >>.

CUARTO.- Posición del Abogado del Estado: la jurisprudencia ha de modificarse en el sentido de que el artículo 150.5, al establecer un plazo máximo de seis meses no es de aplicación a la retroacción por motivos sustantivos.

Frente a dichos razonamientos, y reconociendo la jurisprudencia citada, el Abogado del Estado sostiene que el art. 150.5 citado, está contemplando únicamente, la retroacción de actuaciones inspectoras, anulando la liquidación dictada, por concurrir defectos formales, y no de derecho sustantivo.

Y ello en base al tenor de lo dispuesto en el art. 150.5 de la LGT :

<< Cuando una resolución judicial o económico administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses si aquel periodo fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución >>.

Y en relación con lo dispuesto en el art. 239.3 de la LGT, sobre el contenido de la resolución de los tribunales económico administrativos, cuando dice que:



<< La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto forma>>.

Para el Abogado del Estado, del tenor de estos preceptos es obvio que, el precepto del art. 150.5 citado, está contemplando únicamente, la retroacción de actuaciones inspectoras, anulando la liquidación dictada, por concurrir defectos formales, y no de derecho sustantivo. Consecuentemente, en base al principio interpretativo " *inclusio unius, exclusio alterius* ", únicamente el precepto comprende dentro de su contenido, la anulación de una liquidación por razones formales, y consecuentemente ordena la retroacción de actuaciones, y es a este supuesto, al que se le debe aplicar el plazo de 6 meses, si el que resta del procedimiento inspector es inferior, y en el que debe concluir el procedimiento inspector. Y por lo tanto, no está incluido en este supuesto, la anulación de la liquidación por razones de derecho sustantivo, o razones de fondo.

El Abogado del Estado, recordando la sentencia de esta Sala de 9 de diciembre de 2013 (rec. 4494/2012) sostiene que en materia de ejecución hay que distinguir tres supuestos dependiendo de cuál sea el fallo:

<<(a) La anulación por motivos formales afecta a la liquidación en su conjunto y la expulsa en cuanto tal del universo jurídico, para que, en su caso, si procede, se dicte otra nueva cumpliendo las garantías ignoradas al aprobarse la primera o reparando la falla procedimental que causó su anulación "

(b) Anulación por motivos de fondo. A su vez, el TS, distingue dos supuestos:

(b.1) Anulación total por motivos de fondo. *"En dichos supuestos podrá fijarse la deuda de nuevo, si es que la potestad para hacerlo no ha prescrito, pero deberá serlo por conceptos distintos de los sustantivamente anulados".*

(b.2) Anulación parcial por motivos de fondo. *"En tales tesituras sí que existe una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial, en la parte no anulada, a la que lógicamente se contrae la exigencia de intereses de demora. A este supuesto es, por tanto, al que se refiere el artículo 26. 5 de la vigente Ley General Tributaria cuando dice que, en tales casos y siendo necesaria una nueva liquidación, los intereses se exigirán sobre el nuevo importe, desde el día que resulte conforme a las reglas previstas en el apartado 2 y hasta que sea dictada la nueva, sin que este día ad quem pueda situarse más allá del plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas>>.*

Para el Abogado del Estado, las consecuencias de cada uno de los fallos son a su vez distintas, así como el plazo para dar cumplimiento a las mismas. Utilizando la misma numeración sería:

<<(a) Anulación por motivos formales. En este caso, se produce la retroacción de actuaciones y es supuesto al que se le aplica, y para el que está pensado, el art. 150.5 LGT . Se produce una vuelta al procedimiento para que se subsane el vicio formal cometido y nos situamos en ese momento temporal. De esta manera el procedimiento debe finalizar en el plazo que restaba del cómputo inicial o, si restaban menos de seis meses, en el plazo de seis meses.

(b) Anulación por motivos de fondo.

b.1. Anulación total.

En este caso, se inicia un nuevo procedimiento siempre que se cumplan los dos límites que establece el TS (que no esté prescrito el derecho y que no haya reiteración del error). El nuevo procedimiento está sometido a las reglas normales del procedimiento de inspección, ya que aquí la ejecución se limita a anular la liquidación inicial y es en el uso de las facultades inspectoras -y no porque lo ordene el tribunal- que se vuelve a iniciar.

En este supuesto de anulación total por motivos de fondo, recuerda el Abogado del Estado que, el propio Tribunal Supremo ha admitido la posibilidad de tramitar este segundo procedimiento de inspección. Así, las sentencias del TS de 14 de junio de 2012 (rec. 2413/2010 , rec. 6386/2009 , rec. 5043/2009 y rec. 6219/2009) se pronunciaron sobre un segundo procedimiento iniciado tras la anulación total de la liquidación por un vicio de anulabilidad, sentenciando que:

"...las actuaciones administrativas de comprobación, calificación y liquidación tributaria relacionadas con una declaración de nulidad que no tenga la naturaleza de nulidad de pleno derecho pueden dar lugar a nuevas actividades administrativas dirigidas a declarar el correcto importe del tributo a liquidar y que, además, en cuanto válidas para esta finalidad, lo son también para que se considere interrumpido el cómputo del plazo legalmente establecido para que se produzca la prescripción y todo ello, por supuesto, siempre que esta segunda actuación administrativa se produzca antes de que el efecto prescriptivo se haya consumado".



b.2 Anulación parcial por motivos de fondo.

En este caso, la liquidación dictada se hace en ejecución de lo ordenado por el Tribunal y ajustándose a lo establecido en el mismo>>.

Por tanto, para el Abogado del Estado, el supuesto sobre el que se pronuncia la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida es el enumerado como b.1 anterior, anulación total por motivos de fondo.

Para el Abogado del Estado, cuando el Legislador cita en el art. 150.5 la retroacción de actuaciones, está pensando únicamente en una anulación de la liquidación reclamada, por concurrir en ella defectos formales, pues no desconoce que la resolución del tribunal económico administrativo, en caso de ser estimatoria, puede anular el acto además de por defectos formales por razones de derecho sustantivo. Y si únicamente alude a la retroacción de actuaciones, es porque está comprendiendo únicamente la concurrencia de defectos formales en la liquidación anulada. Si hubiera querido comprender que también se refería a que en la liquidación concurrieran razones de derecho sustantivo para su anulación, lo hubiera dicho expresamente. Cosa que no ha hecho. Por lo tanto, en contra de lo reconocido en la Jurisprudencia, no hay ninguna laguna legal. El legislador ha querido, que la regulación del art. 150.5 se aplique, a los casos en que la anulación sea por defectos formales. No se necesita acudir a la analogía (art. 14 de la LGT), porque no hay ninguna laguna legal. En el caso de concurrir defectos formales en la liquidación que se anula y ordenar la retroacción de actuaciones, parece lógico que las nuevas actuaciones de la Inspección, sean continuación del procedimiento inspector que finalizó con la liquidación anulada, por defectos formales (art. 66.4 del R.D. 520/1986, de 13 de mayo , por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa). Y que las nuevas actuaciones, enlacen con las actuaciones del procedimiento inspector, que se conservarían válidas hasta la concurrencia del defecto formal. Y en este caso, parece lógico que, el Legislador quiera que el procedimiento de comprobación e investigación tributaria, finalice en el plazo que reste del antiguo procedimiento, o en todo caso, en seis meses.

Sin embargo, para el Abogado del Estado, en el caso de anulación de la liquidación por razones de derecho sustantivo, la ejecución de esa resolución que anula la liquidación, no se puede afirmar que siempre se debe reiniciar un procedimiento de inspección nuevo. Y ello por lo siguiente:

- Si se trata de una anulación parcial del acto (supuesto b2 anterior), en ejecución se debe anular la liquidación original y dictar una nueva conforme a los fundamentos del fallo (de acuerdo con lo previsto en el art. 66.3 del RGRVA aprobado por RD 520/2005 y en el art. 26.5 de la LGT). Estos actos de ejecución, efectivamente, no forman parte del procedimiento de origen, pero no se debe iniciar un procedimiento de inspección para dictar esa liquidación, ya que ello supondría iniciar un nuevo procedimiento para liquidar lo que ya ha señalado como correcto un tribunal.

- Si se trata de una anulación total del acto (supuesto b.1 anterior), la ejecución se limita a cumplir la orden del tribunal, es decir, anular pura y simplemente la liquidación. En ese momento finalizan las actuaciones de ejecución. Pero la Inspección de Hacienda puede (no está obligada) a iniciar nuevas actuaciones en uso de las facultades que le otorgan los artículos 141 y ss. de la LGT , en tanto, no esté prescrito su derecho y siempre que no se produzca una reiteración del error inicialmente cometido. Por tanto, el inicio de estas actuaciones inspectoras no se hace "en ejecución" de la sentencia o resolución sino más bien "como consecuencia de dicha ejecución". Y en este supuesto, de reinicio de un nuevo procedimiento de inspección, se debe aplicar el plazo general de duración del mismo de doce meses (art. 150.1 de la LGT). Y en este caso, enlazando con el supuesto de autos, en que se dictó la sentencia recurrida, si lo que se está realizando es que la Inspección reinicia un nuevo procedimiento de inspección, el plazo que debe aplicarse es el del propio procedimiento de inspección, establecido en el art. 150 LGT en su redacción original. Así el plazo del procedimiento será de 12 meses desde la fecha en que se notifique el inicio de las mismas. A efectos de este cómputo será de aplicación lo establecido en el art. 104.2 de la LGT , y, por tanto, no se incluirán en el cómputo los períodos de interrupción justificada y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. En el caso de la sentencia aquí recurrida, el inicio del procedimiento se produjo el 22 de mayo de 2009 y la liquidación se notificó el 10 de junio de 2010 . Pero en el cómputo del plazo hay que descontar una interrupción justificada de 68 días (entre los días 11 de septiembre de 2009 y 18 de noviembre de 2009) por petición de informe al TEAC. Durante este tiempo de interrupción justificada no se practicó actuación alguna, más que comunicarle al obligado tributario la petición de información al tribunal así como informarle precisamente de la consideración del tiempo hasta que se recibiera la respuesta como periodo de interrupción justificada del procedimiento, al amparo de lo establecido en el art. 103 del Reglamento General de Actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por R.D. 1065/2007, de 27 de julio. Esta petición de información se consideró necesaria para aclarar cualquier duda sobre la procedencia de este segundo procedimiento y evitar así dictar una segunda liquidación que fuera a ser anulada por el TEAC. Por lo tanto, desde el 22 de mayo de 2009 a 22 de mayo de 2010, hay 365 días, más 68 días de dilaciones justificadas, el plazo que tenía la Administración, finalizaba el



30 de julio de 2010, por lo que notificada la liquidación el 10 de junio de 2010, la Administración actuó dentro de plazo, por lo que, interrumpida la prescripción, no procede anular la liquidación.

El Abogado del Estado sostiene que no hay laguna legal, en el caso de anulación de la liquidación por razones de derecho sustantivo, sea total o parcial. Hay una voluntad del Legislador, deducida del silencio, que en estos casos, de anulación de una liquidación total por razones de fondo, y la Administración decida el reinicio de un procedimiento de inspección, el plazo del procedimiento sea el general, porque, estaremos ante un reinicio del procedimiento, siempre que no haya prescrito la acción administrativa para liquidar. Por ello, no procede acudir a la analogía, porque, por voluntad del Legislador, no concurre ninguna laguna legal.

En efecto, sobre la Laguna legal sobre el plazo para ejecutar, Pese a que considera que no se trata de retroacción de actuaciones, el TS en sentencia de 30 de enero de 2015 (Rec. 1198/2013) parte de la base de que el legislador ha guardado el más absoluto silencio sobre el plazo que se ha de respetar cuando la anulación es por defectos de fondo. No podemos compartir esta afirmación ya que la norma prevé el plazo en que se debe dar cumplimiento a los fallos de los tribunales. A este respecto el Abogado del Estado diferencia entre ejecución de resoluciones económico-administrativas y sentencias contencioso-administrativas:

a) Por lo que respecta a la ejecución de las resoluciones económico-administrativas (supuesto sobre el que se pronuncia la sentencia del TS de 30 de enero de 2015), el art. 66.2 del RGRVA establece que *"los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa 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 hay que olvidar que las cuestiones de ejecución y sus plazos no se encuentran incluidas entre las materias reservadas a la ley de acuerdo con el art. 8 de la LGT . Por tanto, la norma fija claramente el plazo para ejecutar las resoluciones económico- administrativas en un mes.

b) En cuanto a la ejecución de sentencias, el art. 70 del RGRVA establece que *"la ejecución de las resoluciones de los tribunales de justicia se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa"*. Si acudimos, por tanto, a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , Ley 29/1998, en su artículo 104.2 se establece que:

"Transcurridos dos meses a partir de la comunicación de la sentencia el plazo fijado en ésta para el cumplimiento del fallo conforme al artículo 71. 1.c), cualquiera de las partes y personas afectadas podrá instar su ejecución forzosa".

De ello se concluye que el plazo para ejecutar voluntariamente es de dos meses. Y para el supuesto de que se entienda que este plazo establecido en el art. 104.2 LJCA tampoco sería aplicable hay que tener en cuenta que el art. 70 del RGRVA establece que *"en todo lo que no se oponga a la normativa citada y a la resolución judicial que se está ejecutando, será de aplicación lo dispuesto en la sección 1ª de este capítulo"*. En dicha sección se encuentra el art. 66 anteriormente transcrito. Por tanto, la norma establece que el plazo para ejecutar sentencias es de dos meses y, en el hipotético caso que se entienda que el art. 104.2 LJCA no es aplicable, el plazo aplicable supletoriamente sería el de un mes, por la propia remisión de la norma. No es necesario acudir de manera analógica a un plazo previsto para otro procedimiento distinto como es el procedimiento de inspección para el supuesto específico de retroacción. Por lo tanto, no hay ninguna laguna legal.

Finalmente el Abogado del Estado recuerda que el art. 8 de la LGT relativo a la reserva de ley tributaria, en el apartado 9, incluye el establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción. Y resulta que el contenido del art. 150.5 de dicha Ley , al limitar a seis meses como máximo, el plazo en el que la Inspección de Hacienda tiene que concluir el procedimiento inspector, por haber sido anulada una liquidación por razones formales un tribunal económico administrativo o judicial, esa concreta regulación está afectando al plazo de prescripción de la acción administrativa para liquidar (art. 66, a de la LGT y siguientes), que obviamente es una materia reservada a la Ley ordinaria. Cuando la sentencia recurrida, aplicando la doctrina jurisprudencial citada, extiende esa regulación a un supuesto no contemplado expresamente en la norma (art. 150.5), anulación de la liquidación por razones de derecho sustantivo, se está imponiendo una concreta interpretación jurídica de un precepto, que afecta directamente a una regulación sobre una materia reservada a la Ley, aspecto que no debe ni puede hacerse por vía de la Jurisprudencia.

QUINTO.- Posición de la parte recurrida. Inadmisión plena del propio recurso de casación, según resulta del propio art. 93 de la ley jurisdiccional , al haber sido desestimados ya, en cuanto al fondo, otros recursos sustancialmente iguales, amén de que los arts. 239.3 de la LGT , 66.2 y 70 del RD 520/2005, de 13 de mayo , no deben ser objeto de análisis y por tanto inadmisión parcial de este motivo .

Alega la sentencia de 4 de abril de 2013 (Aranzadi RJ 2013, 3553), dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina nº 3369/2012 , que expresamente señala:



<<Entendemos que el artículo 150.5 de la LGT no solo es aplicable cuando la liquidación se anula por razones formales sino también cuando se anula por razones de fondo, aunque un sector de la doctrina entienda que la orden de reposición de actuaciones con el fin de subsanar los vicios en que haya incurrido el procedimiento de inspección tributaria sometido a revisión sólo es posible dictarla cuando la anulación del acto recurrido lo haya sido con causa en defectos de forma advertidos en el proceder del órgano de inspección tributaria y siempre, además, que tales vicios en la forma hayan disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente.

*Aunque solo se tratase de sustituir la liquidación anulada por otra distinta, tal sustitución supone ya por sí misma una retroacción de actuaciones pues el acto de liquidación y su posterior **notificación** forman parte del procedimiento inspector pues ya no cabe afirmar que los procedimientos tributarios terminan con la resolución y que las actuaciones de **notificación** no son "actuaciones inspectoras": tesis que se fundaba en una formalista diferenciación entre validez y eficacia de los actos administrativos>>.*

Estos razonamientos, se reiteran en las sentencias de 12 de junio de 2013 (Recurso de Casación núm. 1921/2012, y de 4 de noviembre de 2013, recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 495/2011 .

La sentencia de este Tribunal de 4 de febrero de 2016 (Rec. Casación 1370/2011), recogiendo íntegramente la doctrina sentada por la sentencia de 30 de enero de 2015 (Rec. Casa. 1.198/2013), y además, haciéndose eco de la de 15 de mayo de 2015 (Rec. Cas 3533/2014), declara que:

<<Resulta obvio que lo previsto en el indicado artículo 150. 5 de la Ley General Tributaria no puede quedar diluido por lo previsto en el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005 , como pretende el Abogado del Estado, pues ha de prevalecer primero por su mayor rango y especialidad, pues el artículo 105.5 de la Ley General Tributaria establece la norma especial relativa al plazo máximo en que deben concluirse los procedimientos de inspección>>.

El motivo de inadmisibilidad, en tanto alega la existencia de una doctrina jurisprudencial uniforme que haría inadmisibles por innecesario el pronunciamiento en el presente caso, no puede ser acogido, pues precisamente el Abogado del Estado en su recurso solicita se cambie esta línea jurisprudencial.

De otro lado se alega que algunos de los preceptos que se dicen vulnerados no fueron anunciados debidamente con antelación en el escrito de preparación, los artículos 8 , 9 y 239.3 de la Ley General Tributaria y 66.2 70 del RD 520/2005, de 13 de mayo , por lo que procede la inadmisión parcial de este motivo de casación, en los aspectos concretos antes referidos, en aplicación de la jurisprudencia recogida en el Auto de 4 de febrero de 2016 (RC 2841/2015). Igualmente ha de ser rechazado este motivo de inadmisión, pues es evidente que la alegación de estos argumentos jurídicos está en conexión con los alegados en el escrito de preparación.

Subsidiariamente, sostiene la recurrida que cabe apreciar la concurrencia de la causa de inadmisibilidad prevista en el art. 93.2.d), por carecer manifiestamente el recurso interpuesto de fundamento, por el hecho de no contener el recurso de casación "una crítica razonada de la concreta fundamentación jurídica de la sentencia recurrida".

El recurso de la Abogacía del Estado se limitaría a un discurso teórico de cómo a su juicio debe ser interpretado el artículo 150.5 de la LG, pero no hace una auténtica crítica pormenorizada de la sentencia en los términos que viene a exigir el artículo 92.1 de la Ley Jurisdiccional en la interpretación que del mismo hace la jurisprudencia más consolidada.

Procede también el rechazo de este motivo de inadmisión, por cuanto el recurrente solicita expresamente que se cambie también la doctrina jurisprudencial en que se basa la sentencia para estimar el recurso contencioso-administrativo, lo que evidentemente supone una crítica de la misma.

En cuanto al fondo del asunto, sostiene que procede la desestimación del único motivo del recurso y con ello no haber lugar a casar la sentencia de instancia. Precisamente porque la razón de la interposición del recurso planteado, es intentar cambiar el sentido de la jurisprudencia (sentencias de 30 de enero de 2015, dictada en recurso 1198/2013 y la de 4 de febrero de 2016, dictada en el recurso de casación número 1370/2011) sobre la interpretación del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria , al considerar que la sentencia recurrida, como la jurisprudencia aplicada no es correcta.

Para la recurrida, una simple lectura de la invocada sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2013, dictada en el recurso de casación 4494/2012 , evidencia que la misma no contradice en modo alguno ni cuestiona, ni tan siquiera de forma implícita, la doctrina contenida en la previa de 4 de abril de 2013, por lo que difícilmente puede servir dicha sentencia de soporte o fundamento al correspondiente motivo de impugnación casacional; y ello, no sólo porque en el supuesto enjuiciado por el Tribunal Supremo en la aludida sentencia de 9 de diciembre de 2013 las únicas cuestiones debatidas iban referidas a los intereses aplicables a una liquidación dictada por la A.E.A.T. en ejecución de sentencia, sin que en ningún momento se invocara por



las partes ni se analizara por el Tribunal Supremo la posible prescripción de la potestad de liquidación de la Inspección de Tributos por superación del plazo fijado en el artículo 150.5 de la L.G.T ., sino porque la única referencia que en la sentencia se hace a este artículo 150 de la L.G.T . es puramente accesoria, como un argumento a mayor abundamiento para justificar o reforzar la tesis que en la propia sentencia se fija en cuanto al devengo de intereses de demora ex artículo 26 de la propia L.G.T .

Recuerda la recurrente que en su escrito de reclamación económico administrativa ante el TEAC y en el recurso contencioso administrativo ante la Sala de la Audiencia Nacional fundamentó la prescripción de las actuaciones inspectoras, además de en el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria , en base al artículo 150.1 y 2 del mismo texto, al considerar que a la fecha de inicio de las actuaciones objeto del presente, el día 22 de mayo de 2009, había prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente a los periodos 1998 y 1999, como consecuencia de la duración por plazo superior a doce meses de las anteriores actuaciones iniciadas el día 31 de enero de 2002 y finalizadas mediante acuerdo de liquidación de fecha 15 de diciembre de 2005, notificado el día 16 de enero de 2016.1.447 días-, y, además, por la existencia durante el mencionado periodo de interrupciones injustificadas por plazo superior a seis meses. Fundamentos sobre los que la Sala de la AN no se pronunció en la sentencia al considerar prescritos aquellos ejercicios con la sola aplicación del 150.5 LGT.

SEXTO.- Como ya se ha puesto de manifiesto, el Abogado del Estado con su recurso pretende la modificación de la interpretación del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria realizada por esta Sala Tercera, en el sentido de que el plazo de prescripción para efectuar una nueva liquidación anulada por motivos de fondo no es el previsto en este precepto.

La Sala reitera la jurisprudencia ya comentada de la que puede ser ejemplo la sentencia de 24 de febrero de 2016 viene al caso que en su fundamento jurídico 2 sostiene lo siguiente:

<<...SEGUNDO.- Sobre la inadmisibilidad opuesta y la doctrina sentada por el Tribunal Supremo sobre el art. 150.5 de la LGT .

La parte recurrida entiende que respecto del único motivo de casación opuesto contra la sentencia concurre la causa de inadmisión prevista en el art. 93.2.c) de la Ley 29/1998 , al haber sido desestimados en el fondo otros recursos sustancialmente iguales, con referencia a los recursos en los que recayeron las sentencias del Tribunal Supremo de 4 de abril , 12 de junio y 4 de noviembre de 2013 , que responden a cada una de las cuestiones suscitadas en el recurso de casación planteado por el Sr. Abogado del Estado.

No le falta razón a la parte recurrida, esta Sala aparte de los pronunciamientos señalados en su escrito, en los que se da respuesta a las mismas cuestiones que se plantean en este, ha seguido manteniendo la doctrina que se contiene en la sentencia impugnada, la última sentencia fechada en 2 de diciembre de 2015, rec. cas. 3811/2013 , y entre las más recientes cabe señalar, por contenerse en la misma un resumen de los numerosos pronunciamientos realizados al respecto, la de 26 de noviembre de 2015, rec. cas. 4031/2013, en la que dijimos lo siguiente:« (...) Sentado lo anterior y en cuanto a la aplicación del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria por razones sustantivas, hemos de significar que la sentencia de 30 de enero de 2015, cas. 1198/2013 , resolvió de forma definitiva el problema del alcance del apartado 5 del artículo 150 al señalar: "Aunque el plazo máximo que señala el artículo 150.5 sólo ha sido previsto para los casos de anulación por razones formales que determinen la retroacción de las actuaciones hay que reconocer que el legislador ha guardado el más absoluto silencio sobre el plazo que se ha de respetar cuando la anulación lo sea por razones sustantivas o de fondo. En estos casos, ninguna disposición de la Ley General Tributaria obliga a la Inspección de los Tributos a practicar la liquidación en un plazo máximo, por lo que nos encontramos con una laguna legal que este Tribunal está llamado a integrar mediante una interpretación analógica del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria , tarea que no viene impedida por el artículo 14 de la misma, donde la prohibición de la analogía sólo impide extender más allá de sus estrictos términos el hecho imponible, las exenciones y los demás incentivos o beneficios fiscales.

Los supuestos de anulación por razones de fondo o sustantivas no son técnicamente de retroacción de actuaciones, pero no existen motivos suficientes para no tratados como si lo fueran a los efectos que nos ocupan. Resultaría ilógico que, cuando se produce una estimación por razones de fondo, supuesto en el que la Inspección de los Tributos debe limitarse a liquidar de nuevo sin practicar ninguna diligencia, se entienda que está habilitada para hacerlo en el plazo de prescripción , mientras que cuando el éxito de la impugnación lo es por razones de forma generadoras de indefensión, caso en el que debe practicar, nuevas actuaciones, está legalmente obligada a completadas y aprobar la nueva liquidación en un plazo netamente inferior.

Por ello, y sentado el criterio de que sólo estarnos ante una efectiva retroacción de actuaciones cuando la anulación ha tenido lugar por motivos de forma, se ha de entender que en las sentencias de 4 de abril de 2013 , 12 de junio de 2013 y 18 de octubre de 2013 , antes referidas, al hablar de "retroacción" o de "retroacción material"



lo hacíamos a los únicos efectos de aplicar también el límite temporal y las consecuencias del artículo 150.5 a los casos de anulación de las liquidaciones por razones de fondo.

Finalmente, frente a lo anterior, no cabe invocar tampoco el apartado 2 del ad. 66 del Reglamento General de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que establece que los actos de ejecución de las resoluciones dictadas en vía de revisión administrativa no forman parte del procedimiento en el que haya tenido su origen el acto objeto de impugnación, pues aunque se considerara que consagra el principio de autonomía procedimental de los actos de ejecución, en toda clase de procedimientos, siguiendo de este modo la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, con carácter general, en la sentencia de 30 de junio de 2004, tomando como base normativa la anterior Ley General Tributaria y el anterior Reglamento General de Inspección, tras la entrada en vigor de la nueva Ley Tributaria hay que estar al plazo especial máximo de ejecución que contempla el artículo 150.5 cuando se anula una liquidación tributaria resolutoria de un procedimiento de inspección".

Esta sentencia ha sido recogida en las posteriores de 4 de marzo de 2015, cas. 1295/2013, de 14 de mayo de 2015, cas. 2443/2013, 18 de junio de 2015, cas. 3533/2014.

Por otra parte, en la sentencia de 18 de junio de 2015, cas. 3531/2014, se recuerda que "resulta obvio que lo previsto en el citado 150.5 de la Ley General Tributaria no puede quedar diluido por lo previsto en el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, como pretende el Abogado del Estado, pues ha de prevalecer primero por su mayor rango y especialidad. pues el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria establece la norma especial relativa al plazo máximo en que deben concluirse los procedimientos de inspección>>.

En consecuencia, el motivo ha de ser desestimado y por lo mismo no procede dar lugar al recurso de casación.

SÉPTIMO.- Imposición de costas.

Desestimado el recurso procede la imposición de costas a la recurrente hasta la cifra máxima de 8000 euros, a tenor de lo dispuesto en el artículo 139 de la ley jurisdiccional.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido: 1.- No ha lugar al recurso de casación núm. 3570/2015 interpuesto por la Administración del Estado, contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha veinte de octubre de 2015. 2. Imponer las costas a la parte recurrente con el límite cuantitativo expresado en el último Fundamento de Derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen, D. Emilio Frias Ponce D. Jose Diaz Delgado D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Rafael Fernandez Montalvo

VOTO PARTICULAR

VOTO PARTICULAR CONCURRENTES QUE FORMULA EL MAGISTRADO EXCMO. SR. DON Jose Diaz Delgado.

Con el máximo respeto a la sentencia dictada por la mayoría de la Sección formulo el presente voto particular concurrente en base a los siguientes fundamentos:

Primero.- Los motivos del Abogado del Estado deberían haber sido admitidos. El artículo 150.5 de la LGT sólo contempla la retroacción por motivos formales y a solicitud del recurrente, siendo inaplicable en los casos de retroacción o reiteración del procedimiento por motivos de fondo.

El artículo 150.5 de la LGT de 2003 decía lo siguiente:

<<Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución>>.

El art. 239.3 de la LGT, sobre el contenido de la resolución de los tribunales económico administrativos, dice que:



<< La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal>>.

Para el Abogado del Estado, del tenor de estos preceptos es obvio que, el precepto del art. 150.5 citado, está contemplando únicamente, la retroacción de actuaciones inspectoras, anulando la liquidación dictada, por concurrir defectos formales, y no de derecho sustantivo. Compartimos este criterio, pues la retroacción de actuaciones solo está prevista en vía económico-administrativa para subsanar defectos formales, no para las estimaciones por razones sustantivas, y tan solo cuando el defecto de forma haya disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, y este lo haya solicitado así expresamente, dado el principio de congruencia en relación con las pretensiones de las partes, y el de la prohibición de la , *reformatio in peius* ,

Consecuentemente, sostiene el Abogado del Estado que, en base al principio interpretativo "*Inclusio unius, exclusio alterius* ", el precepto únicamente comprende dentro de su contenido, la anulación de una liquidación por razones formales, y por ello ordena la retroacción de actuaciones, y es a este supuesto, al que se le debe aplicar el plazo de 6 meses, si el que resta del procedimiento inspector es inferior, y en el que debe concluir. Y por lo tanto, no está incluido en este supuesto, la anulación de la liquidación por razones de derecho sustantivo, o razones de fondo.

La vigente redacción de la LGT dispone en el artículo 150.7 lo siguiente:

<<Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución>>.

Confirma este precepto, a nuestro juicio, la tesis del Abogado del Estado. El artículo 150.5 de la LGT , contrariamente a lo sostenido por parte de la doctrina y la jurisprudencia, no da cobertura a la retroacción de actuaciones por motivos sustantivos, ya que lo único que determina es el plazo para dictar la nueva resolución cuando se ordena la retroacción de actuaciones, pero no los supuestos en que procede, para lo que habrá que estar a lo dispuesto en otros preceptos, y en concreto sólo está prevista en el artículo 239 de la LGT para subsanar los defectos formales.

En consecuencia, entiendo con la recurrente que no existe laguna alguna en el artículo 150.5 antes citado, sino una previsión del plazo para culminar la retroacción que hay que referirla exclusivamente a la retroacción ordenada por motivos formales, único supuesto previsto en la normativa tributaria. Pero este precepto no predetermina los supuestos en que cabe la retroacción, por eso emplea la palabra , *cuando* ,. La actual redacción del artículo 105.7 de la LGT no deja lugar a dudas. En consecuencia el motivo de casación en principio debería haberse estimado y haber dado lugar a la anulación de la sentencia, que debería haber sido sustituida por otra de esta Sala con plena jurisdicción para resolver el recurso contencioso-administrativo.

Segundo.- La existencia o no de laguna legal sobre el plazo para ejecutar en el artículo 150.5.

Pese a que la jurisprudencia ha evolucionado y considera ya que cuando se reitera un procedimiento inspector, por haber sido anulado el acto impugnado por motivos de fondo no estamos ante una retroacción de actuaciones (STS de 30 de enero de 2015, Rec. 1198/2013) se aplica al plazo de duración máxima del procedimiento de gestión reiniciado el plazo del artículo 150.5, partiendo de la premisa de que el legislador ha guardado el más absoluto silencio sobre el plazo que se ha de respetar cuando la anulación es por defectos de fondo.

El Abogado del Estado no comparte esta afirmación ya que la norma prevé el plazo en que se debe dar cumplimiento a los fallos de los tribunales. A este respecto diferencia entre ejecución de resoluciones económico-administrativas y sentencias contencioso-administrativas:

Por lo que respecta a la ejecución de las resoluciones económico-administrativas (supuesto sobre el que se pronuncia la sentencia de esta Sala de 30 de enero de 2015), el art. 66.2 del RGRVA establece que "*los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución*". Recuerda el Abogado del Estado que las cuestiones de ejecución y sus plazos no se encuentran incluidas entre las materias reservadas a la ley de acuerdo con el art. 8 de la LGT . Por tanto, la norma fija claramente el plazo para ejecutar las resoluciones económico-administrativas en un mes.



En cuanto a la ejecución de sentencias, el art. 70 del RGRVA establece que *"la ejecución de las resoluciones de los tribunales de justicia se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa"*. Si acudimos, por tanto, a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, Ley 29/1998, en su artículo 104.2 se establece que:

<<Transcurridos dos meses a partir de la comunicación de la sentencia el plazo fijado en ésta para el cumplimiento del fallo conforme al artículo 71.1.c), cualquiera de las partes y personas afectadas podrá instar su ejecución forzosa>>.

Por ello concluye el Abogado del Estado que el plazo para ejecutar voluntariamente es de dos meses. Y para el supuesto de que se entendiera que este plazo establecido en el art. 104.2 LJCA tampoco fuera aplicable, hay que tener en cuenta que el art. 70 del RGRVA establece que *"en todo lo que no se oponga a la normativa citada y a la resolución judicial que se está ejecutando, será de aplicación lo dispuesto en la sección 1º de este capítulo"*. En dicha sección se encuentra el art. 66 anteriormente transcrito. Por tanto, sería el de un mes, por la propia remisión de la norma. Para el Abogado del Estado. No es necesario acudir de manera analógica a un plazo previsto para otro procedimiento distinto como es el procedimiento de inspección para el supuesto específico de retroacción. Por lo tanto, no hay ninguna laguna legal.

En primer lugar hay que destacar la contradicción en que incurre la Abogacía del Estado cuando sostiene la aplicación de estos plazos de un mes y dos meses respectivamente y luego sostiene que debe aplicarse el plazo de un año del artículo 150.1 de la LGT .

Entendemos que no existe laguna legal, pero no por estas razones, pues los plazos a los que se refiere el Abogado del Estado son plazos para el cumplimiento de resoluciones vinculantes, firmes (artículo 104.1 LJCA) y a mi juicio inatacables; bien de órganos administrativos superiores, como ocurre en la vía económico-administrativa, bien de órganos judiciales. Pero en ambos casos son *plazos de comunicación o de ejecución de actos debidos*, en los que simplemente hay que trasladar bien una decisión administrativa, o dar cumplimiento a una resolución judicial, pero ni en uno ni en otro caso se habilita una retroacción del procedimiento, ni el reinicio de actuaciones de inspección, y *su incumplimiento no da lugar a la invalidez de los actos administrativos posteriores (artículo 63.3 de la ley 30/1992, de 26 de noviembre y 48.3 de la ley 39/2015, de 1 de octubre ;La realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulación del acto cuando así lo imponga la naturaleza del termino o plazo.)*. Y es evidente que el artículo el art. 66.2 del RGRVA no establece un plazo para culminar unas actuaciones inspectoras, sino un plazo de **notificación** de un acto previo, cuyo incumplimiento tan solo podrá dar lugar a la exigencia de una responsabilidad disciplinaria del funcionario o autoridad encargado de la **notificación**, pero no a la anulación del acto o a la prescripción o caducidad. En el caso del artículo 104.2 de la LJCA ocurre lo mismo, el plazo de dos meses para llevar a cabo la ejecución no produce la caducidad de la acción ejecutoria para el interesado, ni su prescripción, sino tan solo la posibilidad de pedir a partir de su transcurso la ejecución forzosa con las consecuencias legales allí previstas. En consecuencia entendemos que estos preceptos no han sido vulnerados.

En la tesis mantenida en estos momentos por esta Sala que posibilita la reiteración de los procedimientos de inspección en los actos que son anulados en vía administrativa o judicial (modificando la denominada tesis del tiro único, que sostenía que la Administración solo tiene una posibilidad de dictar actos administrativos, sin poder reiterarlos una vez dictados, y que el Tribunal Supremo venía admitiendo hasta en dos ocasiones) lo coherente hubiera sido entender que en el caso de anulación en vía económico administrativa por motivos sustantivos, y entendiendo que, salvo en los casos de nulidad de pleno derecho, la reclamación económico-administrativa interrumpió el plazo de prescripción, el plazo para el reinicio sería el de la prescripción general de cuatro años, puesto que la presentación de la reclamación y la tramitación del procedimiento había interrumpido la prescripción, y el plazo para terminar el procedimiento sería el de un año previsto en el artículo 150.1 de la LGT . En consecuencia no existía laguna legal y entiendo que el principio de reserva de ley impide la solución acogida por la jurisprudencia de esta Sala.

Tercero.- Vulneración del principio de reserva de ley tributaria para la modificación de los plazos de prescripción.

Finalmente el Abogado del Estado recuerda que el art. 8 de la LGT relativo a la reserva de ley tributaria, en el apartado 9, incluye el establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción. Y resulta que el contenido del art. 150.5 de dicha Ley , al limitar a seis meses como máximo, el plazo en el que la Inspección de Hacienda tiene que concluir el procedimiento inspector, reiniciado por haber sido anulada una liquidación por razones de formales, por un tribunal económico administrativo o judicial, esa concreta regulación está afectando al plazo de prescripción de la acción administrativa para liquidar (art. 66, a de la LGT y siguientes), que obviamente es una materia reservada a la Ley ordinaria. Cuando la sentencia recurrida, aplicando la doctrina



jurisprudencial citada, extiende esa regulación a un supuesto no contemplado expresamente en la norma (art. 150.5), anulación de la liquidación por razones de derecho sustantivo, se está imponiendo una concreta interpretación jurídica de un precepto, que afecta directamente a una regulación sobre una materia reservada a la Ley, aspecto que no debe ni puede hacerse por vía de la Jurisprudencia. Compartimos este criterio.

El motivo en consecuencia igualmente debería haber sido estimado.

Cuarto.- El motivo del voto concurrente con la sentencia. La modificación de la jurisprudencia que permite la reiteración de los actos anulados.

Pese a que como se ha dicho en los anteriores fundamentos jurídicos de este voto particular, entiendo que el recurso de casación debería haberse estimado, y recuperada la competencia para resolver (artículo 102.3º de la LJCA (actual 93.1º), y al dictar la sentencia resolutoria del recurso, tanto la sentencia recurrida como el Abogado del Estado en su recurso parten de la premisa de admitir la jurisprudencia de esta Sala que permite el reinicio de las actuaciones anuladas previamente en vía de reclamación económico- administrativa o judicial, salvo en los casos de nulidad de pleno derecho, de la que respetuosamente discrepo, y recogida en la sentencia de esta Sala de fecha 29 de junio de 2015 , que recuerda que ,una vez anulada una liquidación tributaria, cabe aprobar otra nueva en su sustitución, si no se ha producido la prescripción, garantizando en todo caso los derechos de defensa del administrado y rehuyendo la reformatio in peius. Pueden consultarse en este sentido las sentencias de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09 , FJ 3º), 25 de octubre de 2012 (casación 2116/09 , FJ 3 º), 19 de noviembre de 2012 (casación en interés de la ley 1215/11, FFJJ 3º y 4º), 20 de diciembre de 2012 (casación para la unificación de doctrina 5363/11, FJ 2º), 14 de marzo de 2014 (casación para la unificación de doctrina 653/12, FJ 3º), 15 de septiembre de 2014 (casación 3948/12, FJ 4º), 29 de septiembre de 2014 (casación 1014/13, FJ 3º), 26 de marzo de 2015 (casación para la unificación de doctrina 1500/13, FJ 4º) y 15 de junio de 2015 (casación 1551/14, FJ 5º),.

Entiendo que esta tesis debe ser revisada por las razones que a continuación expongo, y que por ello, previa audiencia en su caso de las partes, debió estimarse el recurso de casación y el contencioso-administrativo.

Quinto.- La coexistencia en nuestro ordenamiento jurídico de plazos de prescripción de la acción y de caducidad para la interposición de los recursos.

En el ordenamiento jurídico administrativo existen plazos de prescripción para el ejercicio de las acciones que corresponden, tanto a la Administración, como a los particulares. La Ley General Tributaria establece un plazo de cuatro años para que la Administración compruebe las autoliquidaciones o liquide las deudas **tributarias**, y también para que los particulares puedan solicitar la devolución de lo indebidamente ingresado.

A mi juicio, estos plazos de prescripción, cuando se dicta el acto administrativo, en este caso, la liquidación, se agotan, se consumen, aun cuando no hayan transcurrido los cuatro años, y entonces se producen los siguientes efectos:

- 1.- Nace para el ciudadano interesado un plazo de caducidad breve, para la interposición del recurso o reclamación administrativa o en su caso judicial.
- 2.- Para la Administración se produce la firmeza del acto, el acto causa estado, de tal forma que no puede ser revocado, y si tan solo declarado lesivo, en el caso de supuestos de anulación, pero por los órganos jurisdiccionales (pierde desde ese momento toda potestad declarativa) y excepcionalmente, en los casos de nulidad de pleno derecho, a través del procedimiento de revisión de oficio.
- 3.- A partir de la liquidación como decimos se agota el plazo de prescripción para liquidar y nacen otros plazos de prescripción, para el cobro de lo debido (artículo 66.b) LGT : «*El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas **tributarias** liquidadas y autoliquidadas*», para declarar en su caso lesivo el acto, etc. Por todas, la sentencia de esta Sala de 9 de enero de 2014 sostiene que: , La recurrente tiene razón al destacar que la interposición de reclamaciones y recursos en vía económico-administrativa o jurisdiccional no produce la suspensión del ingreso de la deuda tributaria liquidada, si bien la Ley faculta a los contribuyentes para, con ocasión de dichas reclamaciones o recursos, solicitar y obtener la suspensión del ingreso. Si esta no se obtiene, bien porque el contribuyente no la ha solicitado o bien porque se le ha denegado, la acción ejecutiva de cobro surge inmediatamente, con todas sus consecuencias y empieza a correr la prescripción de la acción para exigir el cobro de la deuda tributaria,.

El artículo 66 de la LGT claramente dispone que prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: «a) *El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación*». En consecuencia, ese plazo puede ser interrumpido, pero antes de que se dicte la liquidación. No tiene ningún sentido prolongar la vida de la acción para liquidar, si ya se ha liquidado. Solo se puede interrumpir, lo que existe.



Sexto.- La denominada tesis del tiro único.

a.- Contenido.

Sostiene que la Administración, que tiene entre otros privilegios la potestad de la autotutela declarativa, ha de ejercitarla dentro del plazo de prescripción, por una sola vez, e incluyendo en la misma todos los motivos que tenga para mostrar su disconformidad, y a partir de entonces, no puede desconocer ese acto que se presume legítimo, sino a través de la revisión del mismo, bien por lesividad o en los casos de nulidad por la revisión de oficio, pero no puede, anulado el acto administrativo, volver a reiterarlo «*hasta que alguna vez acierte*», como dijo el Tribunal Supremo en la sentencia de 7 de octubre de 2000, seguida por otras posteriores hasta el cambio de jurisprudencia antes citado. Y ello pese a que la jurisprudencia contraria a este tipo sostiene que la misma carece de base constitucional o legal. Partiendo de que estamos ante un privilegio de la Administración, el ejercicio de una potestad nueva, el poder revisor de actos firmes posteriormente anulados, desde la tesis de vinculación positiva de la Administración en relación con la ley, exige una previsión legal que establezca tal posibilidad. Y al contrario de la tesis jurisprudencial vigente entendemos que ningún precepto constitucional ni legal permite reiterar un acto previamente anulado.

b.-Es conforme con el principio de igualdad de armas entre la situación del contribuyente y de la Administración ante la tutela judicial consagrada en el artículo 24.1 de la CE. La técnica del acto consentido.

Esta tesis es también de aplicación en el caso del plazo de prescripción que a favor de los ciudadanos interesados se dispone en el artículo 66 de la LGT para la solicitud de devoluciones (letra c),, El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías »;o letra d) ,El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías,.

Parece hasta ahora conforme la jurisprudencia en negar al particular, que dentro del plazo de cuatro años formula una petición de devolución de ingresos y obtiene una respuesta total o parcialmente desestimatoria, la posibilidad de que, a pesar de haber consentido la liquidación por no interponer reclamación tempestivamente en los breves plazos establecidos legalmente, o tras haber sido desestimada su reclamación económico-administrativa o judicial, pueda solicitar de nuevo la devolución, al entender interrumpida la prescripción, precisamente por sus reclamaciones o recursos, o por entender que si no recurrió, aún no han transcurrido los cuatro años, y ello, aunque cambien los motivos para solicitar la devolución.

Por todas, la de esta Sala de 17 de noviembre de 1982, que en su fundamento jurídico segundo sostiene que :

<<(…) consentido el acto y no impugnada la liquidación que contiene, deviene improcedente pretender el reintegro de un exceso cuya ilegalidad oportunamente no se denunció, y no se diga en contra de esa inviabilidad de la impugnación actual que repetidas liquidaciones eran asimilables a las nóminas de los Sueldos de los funcionarios, pues, en tanto éstas atañen a una relación jurídica de tracto sucesivo y carácter permanente -como declararon los fallos de la Sala 5ª de este Alto Tribunal de 7 octubre 1975 y 8 marzo 1976 -, aquéllas corresponden a individualizados contratos de compraventa de trigo, de tracto único, en sí mismos, cuyo respectivo precio se concreta en cada liquidación y que con el pago del mismo agota sus efectos>>.

Que el particular no puede reiterar su petición de devolución de ingresos tras la liquidación desestimatoria, aunque no hayan transcurrido cuatro años queda de manifiesto en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa" al disponer el artículo 28 que: «*No es admisible el recurso contencioso-administrativo respecto de los actos que sean reproducción de otros anteriores definitivos y firmes y los confirmatorios de actos consentidos por no haber sido recurridos en tiempo y forma*», cuya aplicación por cierto a la vía administrativa y tributaria nadie ha cuestionado (TS sentencia de 20 junio 2014, **Sección Segunda** de la Sala Tercera).

La EM de la LJCA sostiene que *<< semantiene la inadmisibilidad del recurso contra actos confirmatorios de otros firmes y consentidos. Esta última regla se apoya en elementales razones de seguridad jurídica, que no sólo deben tenerse en cuenta en favor del perjudicado por un acto administrativo, sino también en favor del interés general y de quienes puedan resultar individual o colectivamente beneficiados o amparados por él. Por lo demás, el relativo sacrificio del acceso a la tutela judicial que se mantiene por dicha causa resulta hoy menos gravoso que antaño, si se tiene en cuenta la reciente ampliación de los plazos del recurso administrativo ordinario, la falta de eficacia que la legislación en vigor atribuye, sin límite temporal alguno, a las **notificaciones** defectuosas e inclusive la ampliación de las facultades de revisión de oficio. Conservar esa excepción es una opción razonable y equilibrada>>.*

Naturalmente, la aplicación de la doctrina jurisprudencial que permite a la Administración reiterar las liquidaciones, tras su anulación exigiría también aplicar el mismo tratamiento en el plazo de prescripción para solicitar devoluciones, para mantener el principio de igualdad de armas. Y por supuestos los principios

constitucionales de eficacia y el deber de contribución con justicia a los gastos públicos, serviría también para eliminar ese tratamiento discriminatorio de los contribuyentes

c.-La Administración, una vez dictada una liquidación, no puede anularla por sí misma .

Que para la Administración la liquidación supone el agotamiento del plazo para liquidar la deuda tributaria se desprende de lo dispuesto en el artículo 218.1 de la LGT cuando dispone que: *«Fuera de los casos previstos en el art. 217 y 220 de esta ley, la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones».*

Pues bien, es evidente que si la Administración no puede anular sus propios actos, salvo nulidad de pleno derecho o rectificación de errores materiales, en perjuicio de los interesados, con menor motivo podrá utilizar la estimación de recursos en la vía administrativa o judicial ganada por los interesados, en perjuicio de éstos, rehabilitando una potestad de liquidar que el propio legislador ha considerado agotada. Con la posibilidad añadida de que la reiteración de actuaciones se transforme en una *«reformatio in peius»*, Este Tribunal Supremo, en sus Sentencias de 27 de febrero de 1990 y 26 de septiembre de 1998 , sostiene que *«la necesidad de servirse del proceso para obtener la razón no debe volverse en contra de quien tiene la razón»*.

Por eso dispone a continuación el artículo 218.1 de la LGT que: *«La Administración tributaria podrá declarar lesivos para el interés público sus actos y resoluciones favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa»*, y ello con el límite previsto en el apartado 2 de dicho precepto cuando sostiene que: *« La declaración de lesividad no podrá adoptarse una vez transcurridos cuatro años desde que se notificó el acto administrativo»*, lo que confirma que tras la **notificación** de la liquidación nace un plazo distinto al del derecho a liquidar. En el mismo sentido el artículo 103 de la ley 30/1992, de 26 de noviembre y el artículo 107 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas .

Por otra parte no parece compatible la supervivencia del derecho a liquidar, tras haber liquidado, con la potestad de ejecutar lo liquidado en el plazo de cuatro años. En otras palabras, si la Administración, tras la liquidación no puede ya volver a liquidar, sino solo a declarar lesivo el acto y enviarlo a los Tribunales o utilizar el extraordinario procedimiento de revisión, y si la interposición de reclamaciones o recursos por el tercero interesado reabriera el plazo de prescripción para liquidar, estaríamos ante una auténtica resurrección de dicha potestad (no parece que sea discutible que tras la liquidación, no caben sucesivas liquidaciones si el particular se aquieta a la misma y no la recurre). Sería precisamente el recurso el que resucitaría el plazo de prescripción) . Todo ello, sin considerar que es anormal que pueda interrumpir un plazo de prescripción la actuación del beneficiado por la misma.

d.- Alcance del artículo 68 de la LGT .

Es verdad que el artículo 68 b) de la LGT , recientemente modificado, sostiene que el plazo para liquidar se interrumpe por *«la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos»* y que el apartado 7 dispone que: *«Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la **notificación** de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la **notificación** del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente».*

Sin embargo, a mi juicio este precepto se refiere a supuestos en que las reclamaciones o recursos, administrativos o jurisdiccionales no se dirijan contra liquidaciones, pudiendo impugnarse por ejemplo actos de trámite que causen indefensión, liquidaciones parciales, etc. Esto es, a mi juicio para que el plazo pueda interrumpirse ha de subsistir, y no subsiste el derecho a liquidar, como ya hemos dicho si existe liquidación. Se desprende del tenor del precepto, interrupción del plazo para liquidar, no se habla de interrupción de la prescripción, y del apartado 7 se desprende que lo que se suspende es el procedimiento administrativo, y como consecuencia dicho plazo para liquidar.

e.- La cosa juzgada.

A estas razones, se unen otras como la existencia de cosa juzgada. El artículo 222 LEC , que lleva por título ,cosa juzgada material, dispone que :*«1. La cosa juzgada de las sentencias firmes, sean estimatorias o desestimatorias, excluirá, conforme a la Ley, un ulterior proceso cuyo objeto sea idéntico al del proceso en que aquélla se produjo. La cosa juzgada alcanza a las pretensiones de la demanda y de la reconvenición, así como a los puntos a que se refieren los apartados 1 y 2 del art. 408 de esta Ley . Se considerarán hechos nuevos y*



distintos, en relación con el fundamento de las referidas pretensiones, los posteriores a la completa preclusión de los actos de alegación en el proceso en que aquéllas se formularen. La cosa juzgada afectará a las partes del proceso en que se dicte y a sus herederos y causahabientes. Así como a los sujetos, no litigantes, titulares de los derechos que fundamenten la legitimación de las partes conforme a lo previsto en el art. 11 de esta Ley. 4. Lo resuelto con fuerza de cosa juzgada en la sentencia firme que haya puesto fin a un proceso vinculará al Tribunal de un proceso posterior cuando en éste aparezca como antecedente lógico de lo que sea su objeto, siempre que los litigantes de ambos procesos sean los mismos o la cosa juzgada se extienda a ellos por disposición legal».

f.- La superación del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa.

La STS de 1 de abril de 1986 sostiene lo siguiente:

«El derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales que proclama el artículo 24.1 de la Constitución y el principio de economía procesal no pueden resultar afectados por decisiones de la Administración que indebidamente no se pronuncian sobre el fondo de la cuestión planteada, supuesto en que los tribunales revisan la legalidad de dichas resoluciones, siempre que existan en las actuaciones elementos de juicio suficientes y no se produzca indefensión para ninguna de las partes, deben pronunciarse sobre las pretensiones ejercitadas, sin perturbadoras retroacciones del procedimiento para obligar al órgano administrativo a que adopte una decisión sobre el fondo».

g.- La anulación del silencio administrativo negativo como medio de obtener una tutela judicial efectiva.

En efecto, con una Administración que tiene el privilegio de decir previamente el derecho, pero también la posibilidad de no hacerlo, operando el silencio administrativo como único remedio para que el particular pueda acceder a la tutela judicial efectiva, silencio que no es sino una presunción de acto y que carece como es lógico de cualquier elemento de motivación que permita al particular su defensa, la retroacción de actuaciones, si no la solicita el interesado, o el reinicio de actuaciones, ante una resolución firme o una sentencia firme, pugna con dicho derecho fundamental, pues forma parte del mismo la respuesta dentro de un plazo razonable, circunstancia que desde luego no concurre en ninguno de los supuestos a los que nos vamos a referir, y que contradicen la doctrina elaborada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos al interpretar el artículo 6.1 del Tratado, y del TJUE al interpretar el art. 47 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Conviene recordar que si bien la Administración debe perseguir en sus actuaciones el interés general, no corresponde su defensa a los jueces, sino que la Constitución impone a éstos, con sujeción a la ley, y el control universal de los actos administrativos, de conformidad con la interpretación efectuada por los Tribunales internacionales, la de los derechos fundamentales, según dispone su artículo 10 y subraya el artículo 53.2 .

Séptimo.- Evolución jurisprudencial.

1. Sentencia de 7 de octubre de 2000 . La reiteración por tres veces de un acto anulado es contraria a derecho.

Como ya hemos apuntado esta sentencia al resolver un recurso contra una sentencia del TSJ de la Rioja que anulaba una tercera comprobación de valores, tras otras dos sentencias que anulaban sendas comprobaciones, acogió la tesis del tiro único, negando la posibilidad de que la Administración efectuara una tercera valoración, *«hasta que alguna vez acierte»*. Y ello por los principios de *seguridad jurídica* y *buena fe* y *la santidad de la cosa juzgada* , aunque sorprende que estos principios no jugaran ya en la primera reiteración. Pues bien esta tesis se reitera por el Tribunal Supremo en sentencias posteriores y se extendió por los Tribunales juzgados contencioso-administrativos.

Aun estando conforme con esta línea jurisprudencial, he de disentir respecto a dar como válida la repetición de la primera valoración, esperando a la tercera para anularla. La cuestión no es cuantas veces se puede reiterar la liquidación, sino si se puede hacer, por entender que las reclamaciones y las interposiciones de recursos, incluidos los contencioso-administrativos interrumpen la prescripción del derecho a liquidar, con la consecuencia de que nunca prescribiría el derecho de la Administración para liquidar, ya que si la reclamación o recurso se presentaba intempestivamente se declararían inadmisibles, y si se presentaba en plazo se interrumpiría la prescripción. La explicación de porque se fijó como doctrina la de imposibilidad de repetir con una tercera resolución, y no con la segunda, quizá obedeció a que ese era el caso que se presentaba. La propia sentencia del TS de 19 de noviembre de 2012 parece estar también en desacuerdo (aunque la cita), con la tesis de que sea la tercera reiteración la que haya de anularse, centrando el debate en si se puede reiterar o no, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción.

Como es sabido la cosa juzgada existe cuando se dicta la última resolución judicial, o cuando no se recurre y gana firmeza una resolución judicial, siempre que se den las identidades exigibles de partes, acto impugnado y pretensión, de conformidad con lo exigido por la Ley de Enjuiciamiento Civil.



Y ello al margen de los motivos empleados. Pues bien, no vemos que sea posible, en cualquier orden jurisdiccional, que una vez planteado un proceso judicial que termina por sentencia, volver a reiterarlo alegando que el plazo de prescripción no había transcurrido, y es más que había comenzado de nuevo tras la interposición de la reclamación administrativa o judicial, ni aún cambiando la motivación. Al contrario cuando se ejercita una pretensión es preciso agotar todos los motivos que conducen al éxito o a la oposición. En definitiva, el principio de seguridad jurídica es el que exige que las disputas jurídicas se resuelvan dentro de un plazo razonable de forma definitiva (no es infrecuente que las sentencias del TS se dicten habiendo transcurrido más de 20 años desde la realización del hecho imponible). Así lo dice también la Ley de Enjuiciamiento Civil, aplicable de manera supletoria al proceso contencioso-administrativo.

Desde luego la Administración Tributaria no puede alegar indefensión, tiene cuatro años para el ejercicio del derecho a liquidar, plazo que además puede interrumpir por cualquier reclamación al interesado. Lo que exige la Constitución es que cuando actúe lo haga de conformidad a la legalidad (art. 11 , 91, 9.3 y 1031 de la Constitución) y no que pueda reiterar, una vez vencida judicialmente el mismo acto «hasta que acierte».

2.-El cambio jurisprudencial.- Latencia sine die del derecho a liquidar.

a.- Sentencia de 28 de junio de 2010 (Recurso de casación 96/2006). La interrupción de la prescripción del derecho a liquidar.

La sentencia del TS de 28 de junio de 2010 , que reitera la doctrina contenida en la Sentencia de 29 de junio de 2009, sostiene que:

1. La anulación de una comprobación de valores no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente como consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económico-Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos.

En consecuencia el recurrente al interponer un recurso contra una decisión de los Tribunales Económico-Administrativos tiene dos posibilidades:

- a. Que se desestime su pretensión. Si no existe recurso, se producirá el efecto de cosa juzgada.
- b. Que se estime. Aunque se anule el acto administrativo no se extingue el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones y volver a actuar, esta vez respetando las formas y garantías de los interesados.

2. El derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía, formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido a dos límites:

- a. La prescripción, es decir que puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos.
- b. La santidad de la cosa juzgada. Si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida -entonces si- del derecho a la comprobación de valores y en ambos casos (prescripción o reincidencia) la Administración había de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente.(STS 26 de febrero de 2002 , 19 de septiembre de 2008 , 22 de septiembre de 2008 , 21 de junio de 2010 , 28 de octubre de 2010 , y tres sentencias de 3 de mayo de 2011).

Parece ser que lo que no podría hacerse es reiterar el mismo error o defecto (en el mismo sentido la STS de 20 de marzo de 2012 , la contumacia en el error, y en principio parece referirse exclusivamente a defectos formales.

Como vemos se abandona la tesis de la tercera liquidación, a mi juicio acertadamente, aunque no se excluye la tercera o sucesivas, siempre que la motivación sea distinta. Se da por supuesto que la falta de motivación es un defecto formal, cuestión con la que no estoy acuerdo, pues la motivación es la causa que justifica el acto administrativo, y se regula además en la Ley en un artículo distinto al de los defectos de forma (54 y 55 respectivamente de la ley 30/1992).

Pero si se parte de la naturaleza formal de la motivación, la tesis actualmente vigente en la jurisprudencia supone anular la eficacia del silencio administrativo; no existe mayor indefensión que el silencio, por lo que siguiendo la tesis de esta sentencia los Tribunales deberían ordenar la retroacción de actuaciones para motivar, haya sido o no alegada la falta por el interesado cuando se recurre contra el silencio de la Administración. La extensión de esta tesis a todo el ámbito del ordenamiento administrativo supone volver de a la superada concepción del administrado frente a la de ciudadano que pretendió eliminar la ley 30/1992.



La tutela judicial efectiva, con esta tesis se transforma en provisional, formal, con vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, previsto en el artículo 241 de la norma constitucional, en relación con el 6.1 del TEDH y el 47 de la Carta de D.F de la UE.

Dice la EM de la LEC que, *«Justicia civil efectiva significa, (...) una respuesta judicial más pronta, mucho más cercana en el tiempo o a las demandas de tutela, y con mayor capacidad transformación real de las cosas. Significa, por tanto, un conjunto de instrumentos encaminados a lograr un acortamiento del tiempo necesario para una definitiva determinación de lo jurídico en los casos concretos, es decir, sentencias menos alejadas del comienzo del proceso»*.

4.- Sentencia del 26 de marzo de 2012 (recurso de casación nº 5827/2009).

Destacamos de esta sentencia que reitera en esencia la anterior que:

<<a.- La retroacción de actuaciones entra dentro de las posibilidades de los Tribunales Económico-Administrativos al resolver los procedimientos de revisión. Distinción entre potestades de gestión y revisión.

«El artículo 90 de la Ley General Tributaria de 1963), como actualmente con la vigencia de la Ley homónima de 2003 (artículo 83), el legislador quiso distinguir entre las competencias en materia de liquidación ("gestión", en la terminología de la Ley de 1963, "aplicación de los tributos", en la de la nueva Ley) y de revisión, atribuyéndolas a instancias administrativas diferentes.

Se trata de un principio nuclear de nuestro sistema tributario que debe presidir cualquier interpretación que se haga de las normas reguladoras de la materia. De modo que hay que eludir todo entendimiento que atribuya a los tribunales económico-administrativos competencias en materia de liquidación, más allá de las que sean consecuencia obligada de su tarea de revisar el acto tributario.

Sostiene la sentencia que «los artículos 169 de la Ley de 1963 y 40 del Reglamento de 1996 atribuían al órgano competente para decidir la reclamación en cualquier instancia la revisión de todas las cuestiones que ofreciese el expediente de gestión y el de reclamación ante el órgano inferior, hubiesen sido o no planteadas por los interesados. En cuanto a su contenido, la resolución que adoptasen los órganos de revisión, como establecía el artículo 101.5.b) del mismo Reglamento, estimaría total o parcialmente la reclamación o el recurso declarando no ser conforme a derecho y anulando total o parcialmente el acto reclamado o recurrido; en su caso, especificaría las medidas a adoptar para ajustar dicho acto a derecho.

El régimen jurídico expuesto, como hemos reconocido en reiteradas ocasiones, otorga a los tribunales económico-administrativos una amplia facultad revisora, que va desde la mera modificación a la nulidad radical de los actos impugnados y que les faculta para decidir cuantas cuestiones se deriven del expediente, hayan sido o no planteadas por las partes (sentencia de 11 de marzo de 2010, casación 8651/04, FI 49º). Por ello, les cabe, en efecto:

a.- Resolver la cuestión de fondo, declarando la nulidad del acto impugnado o anulándolo total o parcialmente, o suministrando, incluso, a los órganos de gestión las bases con las que aprobar una nueva liquidación.

Pueden también:

b.- aprobar resoluciones que expulsen del mundo del derecho dicho acto porque ha sido adoptado sin cumplir las garantías formales y procedimentales dispuestas en el ordenamiento jurídico o sin contar con los elementos de juicio indispensables para decidir, ordenando dar marcha atrás, retrotraer las actuaciones y reproducir el camino, ya sin los defectos o las carencias inicialmente detectadas»>>.

A mi juicio, de entenderlo así, debería plantearse cuestión de inconstitucionalidad o en su caso prejudicial ante el TJUE, por afectar a la tutela judicial efectiva, pues no tiene sentido que la ley otorgue carácter obligatorio al económico-administrativo e imponga cortapisas para que el interesado alcance en esta vía la satisfacción de sus pretensiones. La superación ya citada del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa hace que en la vía previa y obligatoria rija el mismo principio. Por otra parte el artículo 239 .3 de la Ley General Tributaria permite estimar el recurso total o parcialmente, siendo esa resolución un acto debido para el órgano de gestión, que en cualquier caso estará vinculado por la misma, (apartado 7 del mismo artículo) y deberá notificar en su caso la liquidación ajustada a lo dicho por el Tribunal Económico-Administrativo en el plazo de un mes. Pero desde luego de esa división de funciones del artículo 90 no puede deducirse a mi juicio una justificación para reanudar el procedimiento inspector y llegar a dictar una nueva liquidación tributaria, salvo en los casos en que existiendo un defecto formal así se solicite por el interesado y se acuerde por el Tribunal económico-administrativo o en su caso judicial.

A nuestro juicio la cuestión no es si cabe o no la retroacción de actuaciones, sino si se puede acordar cuando la parte perjudicada por el defecto formal no la solicita. Pues bien ha de partirse de un principio. Nadie



puede resultar beneficiado de sus propios errores, o como dice el artículo 110.3 de la ley 30/1992, de 26 de noviembre : *«Los vicios y defectos que hagan anulable un acto no podrán ser alegados por quienes los hubieren causado»*. Se podrá discutir si este precepto es aplicable o no en materia tributaria, pero es claro que revela un principio general de derecho, y hasta una exigencia del sentido común. El interesado que opta por discutir el fondo del asunto o la aplicación concreta del derecho y prescinde de solicitar la retroacción por los defectos procedimentales o de motivación que ha sufrido no puede verse sorprendido por una decisión de la Administración que retrotraiga las actuaciones.

Por eso, al igual que hace la normativa tributaria, el artículo 113 de dicha ley 30/1992 dispone en su apartado 3 que: *«El órgano que resuelva el recurso decidirá cuantas cuestiones, tanto de forma como de fondo, plantee el procedimiento hayan sido o no alegadas por los interesados. En este caso se les oirá previamente»*. Esto es, permite introducir la denominada tesina prevista en el artículo 33 de la ley jurisdiccional , cosa que en el caso analizado no había ocurrido, pero a continuación añade el precepto que: *«No obstante, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial»*.

Entiendo que ni siquiera en vía jurisdiccional se puede utilizar la tesina para hacer la demanda al recurrente o la oposición al recurrido, sino para introducir excepcionalmente aquellas cuestiones, que por ser de orden público, constituyen un presupuesto ineludible de pronunciamiento previo, la competencia por ejemplo.

La sentencia parece compartir esta preocupación por atribuir la alegación de los defectos a quien los sufre cuando sostiene que *«si optan por la retroacción de actuaciones no pueden olvidar que en nuestro sistema jurídico tal remedio constituye un instrumento para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales (el propio artículo 239.3 de la nueva Ley General Tributaria , en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad)»*.

Sin embargo luego añade a mi juicio, con peligro para el principio de seguridad jurídica, un segundo supuesto sin cobertura jurídica: *« O, a lo sumo, para integrar .cs expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no se cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar liquidación; se trata de acopiar los datos de hecho impensables para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no»*.

Esta última posibilidad de hacer aquello que se debió hacer en su momento es innecesaria, pues la Administración tiene todos los medios que le presta el ordenamiento jurídico para su labor inspectora y puede interrumpir el amplio plazo de prescripción de cuatro años cuantas veces quiera, y aportar los medios probatorios correspondientes antes de dictar la resolución. En efecto, si la liquidación incurre en defecto formal y el recurrente no lo alega, la demostración de la ilegalidad en cuanto al fondo le corresponderá al recurrente, y si no lo logra prevalecerá la liquidación impugnada, luego el interés público recaudatorio no está en riesgo en ningún caso.

Por otra parte la tesis haría inútil la posibilidad de recurrir en el caso de silencio administrativo, donde en principio no existiría acopio de pruebas.

Carece de base normativa, al contrario de la previsión del artículo 239.3 de la LGT " que solo permite la reiteración cuando aprecie defectos formales *«que hayan disminuido las posibilidades de defensa del demandante»*, no de la Administración, y se supone que previa alegación del mismo.

Puede agravar la situación del recurrente, incurriendo en una *«reformatio in peius»*, como consecuencia de la interposición de un recurso, pues estamos ante un acto de gravamen. La revisión no puede en ningún caso empeorar la situación inicial del reclamante (artículo 237.1 de la LGT) y en todo caso, previo planteamiento de la tesina(artículo 237.2 de dicha Ley).

Rompe el principio de neutralidad, o de igualdad de armas, que el TJUE considera implícito en el derecho a la tutela judicial efectiva, y que el Juez tiene que observar en el proceso contencioso-administrativo entre las partes, pues sería inconcebible que se diera la retroacción para que el interesado recurrente pudiera hacer acopio de pruebas de su pretensión. Simplemente se desestimaría su recurso, y por el contrario si se demuestra que el acto recurrido carece de los presupuestos fácticos necesario también debería anularse, de conformidad con lo que dispone la ley jurisdiccional, estimando o desestimando el recurso.

Es evidente que estando ante un derecho dispositivo, es el recurrente que ha sufrido la indefensión por un defecto formal, por ejemplo, falta de audiencia, el único que puede solicitar la retroacción de actuaciones, o prescindiendo de la misma solicitar un pronunciamiento en cuanto al fondo, o hacerlo de forma subsidiaria. La posibilidad de que la sentencia solo pueda ser estimatoria o desestimatoria, a salvo la declaración de

inadmisibilidad, imposibilita una tercera solución en la cual, frente a lo que sostiene la sentencia, puedan los órganos revisores resolver lo que estimen pertinentes haya sido o no alegado por las partes, pues eso quiebra el principio de congruencia.

<<(…)

c.- *La retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico.*

«Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo material alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar marcha atrás. Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa, no cabe retrotraer para que la Administración rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión»>>.

La sentencia parece admitir que tras el nuevo material alegatorio (parece referirse a las alegaciones de la parte) y fáctico, que no excluye que lo aporte de oficio la Administración, se puede dictar un nuevo acto administrativo de contenido distinto, implícitamente se admite que también por motivos de fondo.

d.- *Limite de la tercera liquidación. La lucha contra la reiteración contumaz del mismo vicio o el abuso de derecho, recordando la sentencia del TS de 7 de octubre de 2000 (casación 3090/94) sostiene que:*

<<La mencionada jurisprudencia, sin embargo, ha establecido un límite a la posibilidad de que la Administración liquide de nuevo cuando, retrotraídas las actuaciones, vuelve a dictarse un acto que adolece del mismo o similar vicio que el inicialmente anulado. El Tribunal Supremo ha entendido que, en tales tesituras, la "santidad de la cosa juzgada" impide dictar una tercera liquidación [sentencia de 7 de octubre de 2000 (casación 3090/94, en aras de la seguridad jurídica. En realidad, cuando ocurre tal, si el defecto es reiterado, se produce un acto que frontalmente no ejecuta la decisión económico-administrativa o jurisdiccional que orden la retroacción de las actuaciones para practicar una nueva liquidación sin el vicio que motivó la anulación.

En esas situaciones, la imposibilidad de reconocer a la Administración una tercera oportunidad deriva del principio de buena fe al que están sujetas las administraciones públicas en su actuación (artículo 3.1 de la Ley 30/1992) y es consecuencia de la fuerza inherente al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, conforme dispone hoy el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003 , entendido como la adecuación entre medios y fines. Es, además, corolario de la proscripción del abuso de derecho, que a su vez dimana del pleno sometimiento de las administraciones públicas a la ley y al derecho ex artículo 103.1 de la Constitución española. Jurídicamente resulta intolerable la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la repetición de idéntico yerro, por atentar contra su deber de eficacia, impuesto en el mencionado precepto constitucional, desconociendo el principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 de la propia Norma Fundamental (véanse tres sentencias de 3 de mayo de 2011 (casaciones 466/98 , 4723/09 y 6393/09 , FJ 3º en los tres casos)>>.

En realidad parece proscribir la reiteración en el error, más que insistir en el número de veces que se hace:

<<En el caso de resoluciones jurisdiccionales, habría que añadir que la nueva liquidación que reincide en el error constituye en realidad un acto dictado en contradicción con lo ejecutoriado, nulo de pleno derecho en virtud del artículo 103.4 de la Ley de esta jurisdicción ».

En el presente supuesto, (...) 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. El órgano de revisión, en un claro exceso, (...) en su función revisora acordando una improcedente retroacción de las actuaciones del procedimiento de inspección (Fj 3º).

d.- *No cabe la retroacción para imponer sanciones.*

Sostiene la sentencia que no cabe reiterar las sanciones anuladas (...) *«pues esa reproducción del camino para castigar otra vez contraviene frontalmente el principio "ne bis in idem", en su dimensión procedimental (véanse las sentencias de 22 de marzo de 2010 (casación 997/06, fundamento jurídico 4º y 11 de junio de 2011, casación 11 de julio de 2011, FJ 3º).*

Estamos de acuerdo con la existencia de este límite, aunque no vemos la razón para entender que en este caso no es posible reiterar un acto de gravamen y si en el caso de que no se sancione. Es mas si existe *«bis in dem »*, implica que la situación es la misma, por lo que igualmente se daría la situación de cosa juzgada.

e. - *La Administración tiene potestad devolver a liquidar ante la anulación de la liquidación impugnada por el órgano administrativo revisor, si el plazo de prescripción no se ha agotado»>>.*



La sentencia en el fundamento jurídico cuarto reitera la tesis mantenida en la sentencia de marzo de 2012 de posibilidad de nueva liquidación, si no han transcurrido cuatro años, en el plazo del artículo 150.5 de la LGT :

Como he sostenido anteriormente, para mi eso no es posible porque el plazo de prescripción para liquidar se agotó con la liquidación. Pero por otra parte se dice que en cualquier otro sector del ordenamiento administrativo existe esta posibilidad, sin embargo no se cita ningún ejemplo, y son numerosas las sentencias que acogen la existencia de cosa juzgada en supuestos semejantes. Por todas véase la del TS de 15 de octubre de 2009.

¿Y en que fundamenta la sentencia esta posibilidad? Sostiene la sentencia del TS que la sentencia recurrida «(...) en realidad, están dando a entender que la Administración no puede volver a liquidar. Esa solución de la sentencia impugnada implica que a la Administración se le impone la tesitura de acertar a la primera, de modo que si yerra ya no tiene posibilidad alguna de liquidar el tributo, aun cuando su potestad no haya prescrito, conclusión que, a nuestro juicio, carece de sustento normativo, tanto ordinario como constitucional . Aún más, el ya mencionado principio de eficacia administrativa y el diseño de un sistema tributario justo en el que cada cual ha de tributar de acuerdo con su capacidad económica (artículo 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».

5.- STS de 19 de noviembre de 2012 . Mantenimiento de la doctrina general.

El TS estima el recurso de casación en interés de la ley interpuesto por la Administración del Estado y declara 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 sobrevinida 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 (FJ 5).

La sentencia recurrida sostenía la imposibilidad de retroacción de actuaciones en los siguientes fundamentos:

<<a) 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.

b) 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.

c) 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>>.

Sostiene la sentencia que, «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 aparece «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-administrativa. 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 la de este capítulo».

Empezando por el final, el artículo 10 de la Ley General Tributaria establece un principio de reserva de ley para la regulación de los efectos de la prescripción, por lo que no parece un Reglamento el instrumento normativo adecuado.

En segundo lugar, comparto que por sistemática y por su propia naturaleza los artículos de la ley 30/1992 del favor *acti* solo juegan en el procedimiento administrativo, antes de dictarse el acto resolutorio, y desde luego no pueden servir de argumento para reabrir un plazo para liquidar una vez hecha la liquidación.

El artículo 26.5 sólo prevé el caso de una resolución administrativa o judicial que ordenen la retroacción. No el caso de que éstas se limiten a estimar o desestimar sin ordenar retroacción alguna.

La reducción de la posibilidad de retrotraer del artículo 239 de la LGT a la existencia de defectos formales, excluye la posibilidad de una retroacción en cuanto al fondo. «*Inclusio unius, exclusio alterius*».

Los actos nulos no interrumpen la prescripción. Si, a *sensu contrario*, los actos anulables. Como subraya el voto particular que formula el Magistrado Emilio Frias Ponce, la Sala contradice la doctrina que después de superar su posición inicial venía considerando que no tienen eficacia interruptora de la prescripción los actos anulables, sentencias, entre otras, de 19 de abril de 2006, 29 de junio y 22 de octubre de 2009 y 11 de febrero de 2010.

Los arts. 68 a 72 de la Ley Jurisdiccional delimitan el sentido estricto de los pronunciamientos judiciales que resuelven un recurso: inadmisibilidad del recurso, desestimación o estimación por anulación total o parcial del acto administrativo impugnado.

En ningún momento se alude, ni expresa ni implícitamente, a una facultad autónoma del órgano judicial de resolver un recurso adoptando una decisión que permita la retroacción de actuaciones cuando, aun no siendo así solicitado por la parte, concurriera un defecto formal o procedimental en la actuación administrativa.

El artículo 70.2 LJCA 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"*.

En consecuencia, dicho precepto no realiza matización alguna en relación con el carácter de la infracción ni con las consecuencias o efectos que dicha infracción del ordenamiento jurídico debe producir, pues no distingue, en ningún momento, si el defecto apreciado en el acto anulado atiende a razones de fondo, a defectos formales o porque sean vicios que afecten al procedimiento administrativo seguido para su dictado.

De aplicar el razonamiento del TS en el caso de la devolución de ingresos indebidos por un contribuyente, debería permitírsele a quien la solicita, pero ve frustrada su pretensión por un acto firme o por una sentencia con cosa juzgada, reiterar su pretensión, mientras no haya prescrito (y habría que entender además que la declaración frustrada interrumpe la prescripción).

Muestro mi conformidad con el voto particular emitido a dicha sentencia por el Magistrado Don Manuel Garzón, si bien, con arreglo a mi tesis mantengo que cuando la Administración liquida un ejercicio determinado, a salvo de la comprobación parcial de un hecho imponible, que el particular siempre puede solicitar su elevación a general, en cuyo caso seguiría corriendo el plazo de prescripción en cuanto al resto no investigado, la liquidación ha de agotar cuantos motivos de ilegalidad tenga para oponerse a la autoliquidación, sin que el cambio de motivo permita reiniciar nuevamente el procedimiento, una vez anulado el primer acto, como también se exige al particular que impugna un acto que agote todos los motivos que tenga contra el mismo, sin que pueda formular un recurso por el tipo de gravamen, y tras fracasar iniciar otro por la base imponible, y en su caso otros, alegando prescripción, error iuris, compensación o cualquier otro. De ahí la tesis del tiro único, cuando se liquida o cuando se recurre una liquidación, el principio de seguridad jurídica exige incluir en ese acto todos los elementos jurídicos que fundamenten la pretensión.

7.- Reiteración de la jurisprudencia en sentencias posteriores.

Como ya se ha dicho esta línea jurisprudencial se ha mantenido en posteriores sentencias de esta 20 de diciembre de 2012 (casación para la unificación de doctrina 5363/11, FJ 2º), 14 de marzo de 2014 (casación para la unificación de doctrina 653/12, FJ 3º), 15 de septiembre de 2014 (casación 3948/12, FJ 4º), 29 de septiembre de 2014 (casación 1014/13, FJ 3º), 26 de marzo de 2015 (casación para la unificación de doctrina 1500/13, FJ 4º) y 15 de junio de 2015 (casación 1551/14, FJ 5º) y 29 de junio de 2015 (casación 2875/2015 FJ 2º).



Conviene sin embargo detenerse en el análisis de estas dos últimas sentencias citada, pues en la primera de ellas se introduce un ,matiz, cualitativo.

Se dice en el fundamento jurídico quinto de la sentencia de 15 de junio de 2015 que ,(...)la retroacción de actuaciones *no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar "marcha atrás". Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas achacables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación en derecho de su decisión.*

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

Y en el fundamento jurídico sexto se dice que:

"la circunstancia de que la Administración pueda aprobar una nueva liquidación, en sustitución de la anulada, en las condiciones y con los requisitos señalados por la jurisprudencia, expuestos ut supra, no lleva consigo necesariamente que en todo caso y circunstancia las cuestiones que se planteen respecto de esa nueva liquidación deban ser objeto de un cauce económico-administrativo distinto y autónomo, con el ulterior control jurisdiccional ex artículo 106.1 de la Constitución , si a ello hubiere lugar .

Cuando un tribunal de justicia, controlando la previa actuación de la Administración tributaria (de gestión o de revisión), la anula , las cuestiones que puedan suscitarse en relación con la nueva liquidación que eventualmente pudiera ser adoptada pertenecen, en principio y por definición, al ámbito propio de la ejecución de sentencias, que han de dilucidarse con arreglo y por los cauces previstos en los artículos 103 y siguientes de la Ley 29/1998 , sin necesidad de instar otra vía económico-administrativa autónoma, que desembocaría en un proceso contencioso-administrativo distinto de aquél en el que fue dictada la sentencia que es causa de la liquidación [únicamente si el nuevo acto abordara cuestiones inéditas y distintas, sin afectar a lo ordenado por la sentencia, sería obligado seguir un cauce impugnatorio diferente e independiente].

Si no se actúa de aquel modo, además de provocarse disfunciones por la apertura de dos vías paralelas y diacrónicas para el control de la actuación de la Administración en relación con la misma obligación tributaria de un sujeto pasivo (el debate frente a la liquidación inicial anulada, que aún sigue vivo por no ser firme la sentencia que así resolvió, y el segundo abierto contra la liquidación aprobada en sustitución de la anterior), se causa una demora no razonable, desproporcionada y, por ello, insoportable, haciendo transitar al sujeto pasivo la vía económico-administrativa, con sus dos instancias, y la impugnación jurisdiccional, también con dos instancias o, en su caso, el correspondiente recurso de casación, para dar respuesta a un debate en el que ya ha habido un pronunciamiento jurisdiccional, que sólo resta ejecutar en sus propios términos.

Recuérdese que el artículo 103.1 de la Ley 29/1998 dispone que la potestad de ejecutar las sentencias y demás resoluciones judiciales corresponde exclusivamente a los juzgados y tribunales de este orden jurisdiccional, y que, conforme al artículo 70 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo), la ejecución de las resoluciones de los tribunales de justicia se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, sin perjuicio de que, en todo lo que no se oponga a esa normativa y a la resolución judicial que se ejecuta, se aplique lo dispuesto en los artículo 66 y 67 del propio Reglamento>>.

Es decir, en los casos de reiteración de resoluciones anuladas por motivos de fondo, parece ser que no se permite el reinicio del expediente administrativo, sino la sustitución de la liquidación por otra. Lo que sigue siendo un privilegio de la Administración, al que no pueden acogerse los particulares.

Y por otra parte, reconociendo que la reiteración de procedimientos, en especial la vía económico-administrativa, conlleva el incumplimiento del plazo máximo para resolver, que exige el artículo 24.1 de la CE en relación con el 6.1 del Tratado de Protección de los Derechos Fundamentales de la Persona y el 47 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales, para el caso de que haya un pronunciamiento judicial, se pretende evitar la vía económico-administrativa y dilucidar las cuestiones que puedan surgir ante los órganos jurisdiccionales, en ejecución de sentencia.

Sin embargo, esta última solución no es completa, pues deja fuera los supuestos de retroacción administrativa en caso de anulación en esta vía, y los de reiteración del procedimiento inspector en los mismos casos, e igualmente aquellos que aun habiendo sido fiscalizados jurisdiccionalmente, la sentencia solo se pronuncia



sobre la pertinencia de la reiteración de la liquidación. Y en cualquier caso, es discutible, que aun reconociendo lo razonable del argumento, se pueda entrar a analizar un acto tributario nuevo en ejecución de sentencia, obviando la vía administrativa.

Octavo. Conclusiones.

En consecuencia me muestro conforme con la desestimación del recurso, pero por motivos distintos a los empleados en la sentencia, y entiendo que, previa audiencia de las partes, una vez estimados los motivos de casación del Abogado del Estado, debió plantearse la Sala la pertinencia de volver a la jurisprudencia marcada por la sentencia del año 2000 de esta misma Sala, y en otro caso, plantear cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sobre la compatibilidad de los preceptos legales cuestionados con lo dispuesto en el artículo 47 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales que consagra el derecho a la tutela judicial en un plazo razonable y a través de un juicio justo, donde impere el principio de igualdad de armas en el proceso.

D. Jose Diaz Delgado

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Jose Diaz Delgado, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CEJUD