

**Sentencia de la Sala tercera del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2020  
(rec.2931/2018)**

---

**Encabezamiento**

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

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.811/2020**

Fecha de sentencia: 22/12/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2931/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 30/06/2020

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.9

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 2931/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

**TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1811/2020**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 22 de diciembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2931/2018, interpuesto por el procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de EQUITY INMUEBLES, S.L., contra la *sentencia de 20 de febrero de 2018 dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid*, en el procedimiento ordinario 1335/2015 en materia referente al Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD).

Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado y el Letrado de los servicios Jurídicos de la Comunidad de Madrid en la representación que le es propia.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

### **PRIMERO.-** *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

Este recurso de casación tiene por objeto la *sentencia dictada el 20 de febrero de 2018, de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, pronunciada en el recurso nº 1335/2015*, en relación con una liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, "ITPAJD"), practicada tras la anulación por la sentencia de la Sección Cuarta de dicho órgano judicial, de 23 de enero de 2009 (recurso nº 1078/2005; ES:TSJM:2009:20134) de otra liquidación anterior girada por el referido tributo, por falta de motivación.

Los hechos sobre los que ha versado el litigio, que se contemplan en la resolución administrativa y en la sentencia de instancia son los siguientes:

El 28 de julio de 2000, se otorgó escritura pública por la que la entidad CAJA DE AHORROS Y MONTE DE PIEDAD DE MADRID prestaba a EQUITY INMUEBLES, S.L. la suma de 84.141.694,61 euros, constituyendo una hipoteca en garantía de la

devolución del principal del préstamo, así como de 18 meses de intereses remuneratorios y de dos anualidades de intereses moratorios.

La escritura se presentó ante la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid con fecha 3 de agosto de 2000, y con la misma fecha se presentó autoliquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados declarando un valor de 107.701.369,11 euros y considerando la operación exenta, de acuerdo con la *STS de 19 de abril de 1997*, así como el *artículo 11 de la Directiva 69/335/CEE* y *artículo 13 Directiva 77/338/CEE*.

El 6 de julio de 2001 se notificó a la recurrente el inicio, por la Comunidad Autónoma de Madrid, de un procedimiento de gestión tributaria con propuesta de liquidación en relación con la operación descrita, que dio lugar a una liquidación complementaria de 5 de septiembre de 2001, notificada el 16 de octubre siguiente, por la modalidad AJD de dicho Impuesto, en la que, sobre una base liquidable de 135.047.419 euros se gira el tipo del 0'50%, resultando una cuota de 707.999,98 euros.

Contra la anterior liquidación se interpuso la reclamación económico administrativa 28/19676/01, que fue desestimada por resolución del TEAR de Madrid, de 23 de diciembre de 2003, interponiéndose contra esta resolución, recurso de alzada ante el TEAC, desestimado por resolución de 18 de mayo de 2005.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante el *TSJ de Madrid (rec. 1078/2005)* fue estimado por *Sentencia de 23 de enero de 2009*, que anuló la liquidación impugnada por considerar que la misma carecía de motivación suficiente en lo relativo a la exención aplicable a la operación. La parte dispositiva de esa sentencia señala textualmente que "debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por (...) contra Resolución de 18 de mayo de 2005 del Tribunal Económico Administrativo Central, que se anula por no ser conforme a Derecho, anulando asimismo la liquidación a que estos autos se contraen, sin costas".

La sentencia fue notificada al Letrado de la Comunidad Autónoma de Madrid el 9 de marzo de 2009.

Con fecha 16 de junio de 2009, el Secretario judicial de la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, habiéndose declarado firme la mencionada sentencia, remitió testimonio de ella junto con el expediente, al TEAC, a fin de que, de conformidad con el *artículo 104. 1 Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, se llevase a puro y debido efecto lo acordado en ella. El TEAC remitió dichos documentos a la Consejería de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Madrid quien los recibió el 2 de noviembre de 2009.

Mediante escrito fechado el día 8 de julio de 2009 con destino al Servicio de Procedimientos Especiales del Área de Recursos y procedimientos especiales de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Madrid (registrado de entrada en dicha Consejería el día 15 de julio de 2009) se solicitó por EQUITY INMUEBLES a la administración madrileña, la devolución del aval presentado por estimación de la reclamación económico-administrativa.

El 18 de septiembre de 2009, el Servicio de Procedimientos Especiales respondió a dicha solicitud, comunicando que, para su devolución, debería personarse en las dependencias de la Dirección General, el titular de la deuda tributaria o persona debidamente autorizada, aportado el original del fallo del Tribunal Económico Administrativo regional para su cotejo. La notificación tuvo lugar el 23 de septiembre de 2009.

La Comunidad Autónoma formuló propuesta de liquidación provisional, con fecha 21 de enero de 2010, que fue notificada el 5 de febrero de 2010, solicitando la interesada prórroga para formular alegaciones, lo que hizo mediante escrito que lleva fecha del siguiente día 12. El 3 de marzo de 2010 practicó la liquidación provisional notificada el siguiente día 26, que sustituye a la anulada, en la que a una base de 135.047.419,86 euros se aplica el tipo del 0'50%, resultando a ingresar 1.032.266,40 euros, incluidos intereses de demora por importe de 357.029,31 euros.

Contra esa liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, el 23 de abril de 2010, que fue desestimada por resolución de 23 de febrero de 2012, que se notificó el siguiente 22 de marzo. Contra dicha resolución se interpuso recurso de alzada ante el TEAC el 23 de abril siguiente. El TEAC, mediante resolución de 14 octubre de 2015, estimó parcialmente la reclamación económico-administrativa, considerando que los intereses de demora deben computarse desde una fecha distinta de la tomada en consideración por la Administración.

Frente a la resolución del TEAC se interpuso recurso contencioso-administrativo que se siguió por los trámites del procedimiento ordinario bajo el número de autos 1335/2015 ante la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del *Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que dictó sentencia desestimatoria el 20 de febrero de 2018* .

En sus fundamentos jurídicos cuarto y quinto, trata las cuestiones que son de interés casacional.

En el primero de los dos, analiza dos alegaciones: una, relativa a la denuncia de la improcedencia de la liquidación al haberse anulado por el Tribunal Superior de Justicia la anterior sin que se hubiera ordenado la retroacción de las actuaciones, entendiéndose que debe cumplirse la sentencia en sus estrictos términos que no incluyen la retroacción; y otra, consistente en que la obtención de una sentencia favorable supondría que se hubiese dejado sin efecto la interrupción de la prescripción inicialmente acaecida. A ambas alegaciones da respuesta manifestando que "la Administración, una vez anulada la liquidación impugnada por los Tribunales de Justicia, no está impedida de dictar una nueva liquidación que subsane los defectos denunciados por el Tribunal, siempre que ello no esté vedado porque concurriese la prescripción, que habría acaecido si no se hubieran producido actuaciones después de notificar la sentencia durante el plazo de prescripción de cuatro años".

Por su parte, en el fundamento jurídico quinto, analiza la alegación relativa a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, por considerar que la actuación administrativa ha estado interrumpida por más de seis meses desde la notificación de la firmeza hasta el reinicio de actuaciones con la notificación de la propuesta; subsidiariamente a la alegación anterior, denuncia la caducidad del procedimiento, concluyendo al respecto que "ningún argumento puede esgrimirse para entender que, a efectos del cómputo del plazo de caducidad, el procedimiento de

ejecución de la sentencia debe entenderse continuación de un procedimiento anterior, pues sería forzar artificiosamente la interpretación sobre un procedimiento que es nuevo y distinto de los anteriores".

**SEGUNDO.-** *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. El procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de EQUITY INMUEBLES, S.L., presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la *sentencia de 20 de febrero de 2018, de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid* .

2. En dicho escrito, identificó como infringidos (a) el *artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre* (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; (b) el *artículo 66.2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 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) ["RGRVA"]; (c) las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de 31 de octubre de 2017 (RCA/572/2017; ES:TS:2017:4184) y 19 de enero de 2018 (RCA/1094/2017; ES:TS:2018:187); (d) el *artículo 124 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria* (BOE de 31 de diciembre); y (e) los *artículos 29 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados* , aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) ["TRITPAJD"] y 68 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio) ["RITPAJD"].

3. La Sección Novena de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del *TSJ de Madrid* tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 18 de abril de 2018, y la *Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo* lo admitió en otro de 16 de julio de 2019 , en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistentes en "a) Determinar si los actos dictados por la Administración tributaria en ejecución de una resolución judicial que se limita a anular una liquidación tributaria por falta de motivación, sin abordar el fondo del asunto, suponen o no una retroacción de actuaciones -al margen de que se ordene ésta formalmente en el fallo - y si, en cualquier caso, forman o no parte del mismo procedimiento de gestión en el que tuvo su origen el acto administrativo anulado por aquélla.

b) En directa conexión con tal cuestión, si la Administración ostenta en cumplimiento de lo ordenado en la sentencia una potestad propia o debe limitarse a observar lo mandado por los Tribunales de Justicia ( *artículo 117.3 CE* , en relación con los *artículos 103 y siguientes de la LJCA* ).

c) Precisar, en todo caso, el plazo de que dispone la Administración para ejecutar tal sentencia y qué consecuencias surgen de su incumplimiento y, en particular, si resulta aplicable el establecido en el *artículo 104 LGT* , en qué medida y con qué conciliación con los *artículos 103 y siguientes de la LJCA* .

3º) Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son el *artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria* , en conexión con los *artículos 66.2 y 70 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria* , en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y con el

*artículo 103 , 104 y concordantes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ".*

**TERCERO.-** *Interposición del recurso de casación.*

**1.** El procurador don Francisco Javier Vázquez Hernández, en nombre y representación de EQUITY INMUEBLES, S.L., interpuso el recurso de casación mediante escrito de 7 de octubre de 2019, que observa los requisitos legales pertinentes.

**2.** El escrito finaliza describiendo la pretensión deducida y los pronunciamientos solicitados de esta Sala: "La pretensión deducida radica en que el Tribunal Supremo, en recta interpretación del *art. 104 LGT* , declare como doctrina que en los casos de anulación de una liquidación, dictada en un procedimiento de gestión, por falta de motivación nos encontramos ante una retroacción y que la Administración dispone para dictar la nueva liquidación el plazo que restaba al momento de la comisión de la infracción invalidante de la primera liquidación y, en consecuencia, case la sentencia recurrida; y, de conformidad con el *art. 93.1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción* , estime el recurso contencioso-administrativo, declarando la prescripción del derecho a liquidar".

**CUARTO.-** *Escrito de oposición al recurso de casación.*

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, presentó escrito de oposición al recurso de casación el 5 de diciembre de 2019, en el que solicita de esta Sala, en primer lugar, que fije doctrina legal, declarando que:

"1.- Los actos dictados por la Administración tributaria en ejecución de una resolución judicial que se limita a anular una liquidación tributaria por falta de motivación no suponen sin más una retroacción de actuaciones, siendo preciso que el fallo en cuestión ordene formalmente la misma sin que, en caso de que no acuerde esa retroacción, los nuevos actos que se dicten para dar cumplimiento al fallo, formen parte del mismo procedimiento de gestión en el que tuvo su origen el acto administrativo anulado por dicho fallo.

2.- Sobre esa base, tratándose de un procedimiento nuevo, declare también que el plazo del que dispondría la Administración para ejecutar tal sentencia, en ejercicio de una potestad propia reconocida por la CE y la LJCA, sería el prevenido en el *artículo 104 LGT/2003* , que regula también las consecuencias de su incumplimiento, y que es plenamente conciliable con lo dispuesto en los *artículos 103 y siguientes de la Ley Jurisdiccional* .

En base a lo expuesto, desestime el recurso de casación y confirme el fallo impugnado"

El letrado de la Comunidad de Madrid presentó escrito de oposición el 16 de diciembre de 2019 en el que suplica a esta Sala que "dicte en su día sentencia por la que desestime el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la sociedad EQUITY INMUEBLES, S.L., frente a la *Sentencia de 20 de febrero de 2018, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid* en el *procedimiento ordinario nº 1335/2015, confirmando la sentencia recurrida* ".

**QUINTO.-** *Señalamiento para deliberación, votación y fallo.*

En virtud de la facultad que le confiere el *artículo 92.6 LJCA* , la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 30 de junio de 2020.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** *Objeto del presente recurso de casación y cuestiones con interés casacional.*

El día 3 de agosto de 2000 se presentó por EQUITY INMUEBLES una autoliquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, derivada de la escritura pública otorgada por la que la entidad CAJA DE AHORROS Y MONTE DE PIEDAD DE MADRID en la que se documenta el préstamo a EQUITY INMUEBLES, S.L. de 84.141.694,61 euros constituyendo una hipoteca en garantía de la devolución del principal del préstamo, así como de 18 meses de intereses remuneratorios y de dos anualidades de intereses moratorios. No se ingresó cantidad alguna al considerar la operación exenta, de acuerdo con la *STS de 19 de abril de 1997* , así como el *artículo 11 de la Directiva 69/335/CEE* y *artículo 13 Directiva 77/338/CEE* .

Casi un año después se inició, por la Comunidad Autónoma de Madrid, un procedimiento de gestión tributaria que concluyó con una liquidación provisional, fechada el 5 de septiembre de 2001, notificada el 16 de octubre siguiente, por la modalidad AJD de dicho Impuesto. Frente a la liquidación se interpuso reclamación económico administrativa, que fue desestimada por resolución del TEAR de Madrid, de 23 de diciembre de 2003, interponiéndose contra esta resolución, recurso de alzada ante el TEAC, siendo desestimado por resolución de 18 de mayo de 2005.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante el *TSJ de Madrid (rec. 1078/2005)*, resultó estimado por *Sentencia de 23 de enero de 2009* , que anuló la liquidación impugnada por considerar que la misma carecía de motivación suficiente en lo relativo a la exención aplicable a la operación. Con fecha 2 de noviembre de 2009, tuvo entrada en la Consejería de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Madrid, testimonio de la sentencia, a fin de que, siendo ya firme, de conformidad con el *artículo 104. 1 Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa* , se llevase a puro y debido efecto lo acordado en ella.

La Comunidad Autónoma formuló propuesta de liquidación provisional con fecha 21 de enero de 2010 y más tarde, el 3 de marzo de 2010, practicó la liquidación provisional que sustituye a la anulada, en la que a una base de 135.047.419,86 euros se aplica el tipo del 0'50%, resultando a ingresar 1.032.266,40 euros, incluidos intereses de demora por importe de 357.029,31 euros.

Contra la liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, el 23 de abril de 2010, que fue desestimada por Resolución de 23 de febrero de 2012. Contra dicha resolución se interpuso recurso de alzada ante el TEAC el 23 de abril siguiente. El TEAC, mediante resolución de 14 octubre de 2015, estima parcialmente la reclamación económico-administrativa, considerando que los intereses de demora deben computarse desde una fecha distinta de la tomada en consideración por la Administración.

Frente a la resolución del TEAC se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del *Tribunal Superior de Justicia de Madrid*, que dictó sentencia desestimatoria el 20 de febrero de 2018 .

La *Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo* mediante auto de 16 de julio de 2019 admitió el presente recurso de casación.

En dicho auto, declara que tres de las cuestiones suscitadas por la parte recurrente en su escrito de preparación carecían de interés casacional objetivo, por las siguientes razones:

"(a) Esta Sección Primera no estima necesario aclarar si la falta de motivación del acto administrativo es un defecto formal o sustantivo, pues la jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto es suficientemente clara, no resultando merecedora de matización o precisión alguna.

(b) En cuanto a la aplicación del *artículo 104 LGT* a la retroacción de actuaciones en el seno de un procedimiento de gestión, no existe la contradicción que la mercantil recurrente denuncia con las *sentencias de 31 de octubre de 2017 y 19 de enero de 2018* , ya citadas. En la primera de ellas, fue el órgano económico-administrativo el que acordó la anulación de la liquidación por falta de motivación de la comprobación de valores, no el órgano jurisdiccional; en tanto que, en la segunda, la anulación vino motivada por razones sustantivas, materiales o de fondo, no formales. (...)

(c) La cuestión referente a la condición de sujeto pasivo en las escrituras de constitución de préstamos con garantía hipotecaria, para hechos imponible devengados con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, fue resuelta por el pleno de esta *Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo* en las *sentencias nº 1670/2018 , 1671/2018 y 1669/2018, de 27 de noviembre de 2018* ( *RRCA/1049/2017* , ES:TS:2018:3885; *1653/2017* , ES:TS:2018:3887 y *5911/2017* , ES:TS:2018:3888, respectivamente), en un sentido contrario a la tesis que sostiene la parte recurrente".

Declara, en cambio, que sí presentan interés casacional objetivo las restantes cuestiones, que consisten en:

"a) Determinar si los actos dictados por la Administración tributaria en ejecución de una resolución judicial que se limita a anular una liquidación tributaria por falta de motivación, sin abordar el fondo del asunto, suponen o no una retroacción de actuaciones -al margen de que se ordene ésta formalmente en el fallo- y si, en cualquier caso, forman o no parte del mismo procedimiento de gestión en el que tuvo su origen el acto administrativo anulado por aquélla.

b) En directa conexión con tal cuestión, si la Administración ostenta en cumplimiento de lo ordenado en la sentencia una potestad propia o debe limitarse a observar lo mandado por los Tribunales de Justicia ( *artículo 117.3 CE* , en relación con los *artículos 103 y siguientes de la LJCA* ).

c) Precisar, en todo caso, el plazo de que dispone la Administración para ejecutar tal sentencia y qué consecuencias surgen de su incumplimiento y, en particular, si resulta aplicable el establecido en el *artículo 104 LGT* , en qué medida y



con qué conciliación con los  *artículos 103 y siguientes de la LJCA*  ".

**SEGUNDO.-**  *Los términos de la controversia y la posición de las partes.*

El escrito de interposición fue presentado, el 7 de octubre de 2019, por EQUITY INMUEBLES, manifestando que nos encontramos ante un procedimiento de gestión anulado inicialmente por falta de motivación en el que se volvió a dictar una nueva liquidación, previa concesión de nuevo trámite de alegaciones. Asegura que a dicho presupuesto de hecho se aplica el  *art. 104 LGT*  tal como ha acordado el  *Tribunal Supremo en otros casos de retroacción del procedimiento de gestión, siendo pionera de ello la sentencia 1652/2017, de 31 de octubre (572/2017).*

A ello no es óbice, afirma, que el auto de admisión considere que en dicha sentencia no concurre contradicción con el presente caso, por tratarse de una anulación en vía económico-administrativa y no judicial. Lo relevante no es la naturaleza de la resolución que declara el vicio que origina la retroacción, sino la naturaleza del vicio de falta de motivación. De hecho, asevera, el criterio de la sentencia transcrita ha sido reproducido en  *sentencias posteriores del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 2018 (nº 830/2018 recurso de casación 275/2017 ; y nº 819/2018 ), 23 de mayo de 2018 ( STS nº 845/2018 y 841/2018 ); y, nº 804/2019 de 11 de junio de 2019 .*

Sostiene que en el presente litigio nos encontramos ante una de falta de motivación que ha ocasionado la retroacción del procedimiento. En nuestro caso, incluso, se concedió nuevo trámite de alegaciones y se anularon los intereses por no tener en cuenta la limitación derivada de la retroacción. La concesión de un nuevo trámite de alegaciones pone de manifiesto que no se trató de una mera sustitución de un acto por otro, en ejecución de los criterios fijados por una resolución judicial o económico-administrativa, sino una auténtica retroacción del procedimiento.

La consecuencia jurídica de que se admita una retroacción del procedimiento en los supuestos de falta de motivación, -advierte- es que la Administración puede dictar una nueva liquidación, rechazándose la teoría del "tiro único". Pero la subsanación del defecto de motivación no se produce en un procedimiento de ejecución diferente del procedimiento de gestión inicial, sino que se restituye el procedimiento al momento de comisión del vicio. El vicio se subsanó en el mismo procedimiento de gestión, por el mismo órgano y, tras la concesión de un nuevo trámite de alegaciones. Por lo tanto, aplica el mismo régimen jurídico: las limitaciones del  *artículo 104 LGT .*

Pues bien, tras todo lo dicho, continúa señalando después, que el procedimiento, inicialmente, duró tres meses y diez días (6 de julio al 16 de octubre de 2001) por lo que, al momento de la retroacción, restaban menos de tres meses para la finalización del plazo máximo del procedimiento de gestión. Pero la Administración, tras anularse la primera liquidación provisional tardó cuatro meses y seis días en dictar la nueva liquidación provisional. En resumen, se superó notoriamente el plazo máximo de seis meses de duración del procedimiento de gestión, dando lugar a la caducidad del procedimiento, de acuerdo con el  *artículo 104 LGT .*

El escrito de oposición del Abogado del Estado, fechado el 5 de diciembre de 2019, comienza expresando su rechazo a considerar la falta de motivación como un defecto de forma. No obstante, aun admitiendo que ello fuera así, apunta que la cuestión "a dilucidar es si, en todo caso, ese defecto de forma que, en el presente

supuesto, se encuentra en la esencia misma del acto impugnado y que ha determinado la anulación de la liquidación girada, supone siempre la retroacción de actuaciones aunque, como aquí ocurre, la sentencia que anula la liquidación por esa causa no ordena retroacción alguna o, por contra, es necesario, en todo caso, que la sentencia que anule el acto por esta causa ordene formalmente esa retroacción".

Sostiene que, si se llega a la conclusión de que toda anulación de una liquidación por el defecto formal de falta de motivación, en el seno de un concreto procedimiento de gestión como el que nos ocupa, supone siempre, con independencia de que se ordene o no formalmente, una retroacción de actuaciones para que se subsane ese defecto en un nuevo acto, entonces la doctrina de *esta Sala, plasmada esencialmente en las Sentencias de 31 de octubre de 2017 (rec. cas. 572/2017 ) y 60/2018 , 19 de enero (rec. 1094/2017 )* podría ser de aplicación al caso suscitado y pensarse, por tanto, en una aplicación extensiva de la doctrina jurisprudencial sentada para el ámbito administrativo y económico administrativo a las resoluciones judiciales. Ello podría determinar en el presente caso, la caducidad del procedimiento de acuerdo con el *artículo 104 LGT/2003* con el efecto conocido a que se refiere su apartado 5 y la consiguiente estimación del recurso.

Sin embargo, y aquí está a clave del recurso, en su opinión, podría entenderse que no todos los supuestos de anulación de un acto (liquidación) por defecto de forma, en este caso por motivación insuficiente, incumpliendo el deber de motivación, suponen una retroacción de actuaciones y que, para que ello sea así, es necesario que la sentencia que acuerde la anulación, ordene formalmente la retroacción en el fallo oportuno.

En efecto, existen supuestos de falta o insuficiencia de motivación (por ejemplo, en expedientes de comprobación de valores esencialmente en el ITPAJD, el que nos ocupa) que hacen precisa la práctica de determinados trámites (por ejemplo, recabar un informe pericial sobre el valor del bien) que, necesariamente, obligaría a reiniciar el procedimiento de comprobación en ese momento y seguir el mismo hasta su continuación con la remisión de la oportuna propuesta de regularización al interesado, en los términos del *artículo 134.3 LGT* , hasta dictar la resolución final.

Por el contrario, pueden existir otros casos en los que el déficit de motivación del acto no requiera actuación administrativa alguna sino, simplemente, sustituir la liquidación inmotivada y anulada por otra nueva cumpliendo esa exigencia, sin necesidad, por tanto, de retroacción de actuaciones, como el presente caso, en el que, como hemos visto, el tribunal de instancia se ha limitado a anular, sin más, por no ser conforme a derecho, la resolución del TEAC y la propia liquidación. La situación, en este caso, sería equiparable a los supuestos de anulación de una liquidación por defectos sustantivos.

Considera el Abogado del Estado que la apreciación del defecto de forma puede venir acompañada de una orden de retroacción de actuaciones o no, siendo muy diferentes, en uno o en otro caso, los plazos y el procedimiento para dar cumplimiento a la resolución anulatoria.

Para estos casos, aunque se pueda entender cometido un defecto de forma, si no se ordena formalmente por el órgano judicial la retroacción de actuaciones, limitándose a la anulación del acto, en contra de lo argumentado por la recurrente, tendría sentido tener presente la llamada doctrina del "doble tiro" en la que se analiza la facultad de la Administración tributaria de reiterar actos de naturaleza tributaria tras

haber sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación, cuando, como aquí, el tribunal se limita a anular la liquidación tributaria.

Subraya la Abogacía del Estado que, de acuerdo con esa doctrina, en el presente caso, la Comunidad Autónoma de Madrid, tras la anulación de su primera liquidación, de 5 de septiembre de 2001, por el *Tribunal Superior de Justicia, en sentencia de 23 de enero de 2009*, estaba facultada para dictar una nueva liquidación puesto que no se había declarado la inexistencia o extinción de la obligación tributaria ni la misma estaba prescrita.

Se trataría, indudablemente, como se indica en la sentencia ahora recurrida, de una liquidación dictada en un procedimiento nuevo, consecuencia de la anulación, sin más, de una primera liquidación. Nos encontraríamos, por tanto, ante una "nueva actuación administrativa" en la que no se trata de reproducir el acto inicial anulado sino de ajustarse a la ley.

Proclama, acto seguido, que, de esta forma, da ya respuesta a la segunda pregunta de la primera cuestión admitida, en la que la Sección de admisión se plantea si, en cualquier caso, esa nueva liquidación forma o no, parte del mismo procedimiento de gestión en el que tuvo su origen el acto administrativo anulado por aquélla, siendo, obviamente, la respuesta negativa.

Esa nueva actuación no supondría infracción alguna de los efectos materiales de la cosa juzgada ni de los preceptos reguladores de la ejecución de los pronunciamientos de los Tribunales de Justicia ( *artículos 103 y siguientes LJCA* ), con los que sería plenamente compatible, ya que bastaría, como aquí ha ocurrido, tras un elemental y previo trámite de audiencia para evitar cualquier atisbo de indefensión, con dejar sin efecto la primera liquidación y sustituirla por la nueva, entendiéndose de esta forma ejecutada la sentencia. La Administración tributaria ostentaría una potestad propia, derivada de la anulación judicial de un acto, que le permitiría, de esa forma, dar cumplimiento al fallo.

La normativa tributaria que se refiere a la ejecución de las sentencias se encuentra en el *artículo 70 RGRVA*. La remisión que hace ese precepto a la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso administrativa (que no es otra que la contenida sobre este particular en los *artículos 103 y siguientes LJCA* ) quedaría cumplimentada plenamente en este caso, como hemos visto, con la nueva liquidación dictada. Bastaría, pues, dejar sin efecto la liquidación anulada con todas sus consecuencias " para que la sentencia se considere ejecutada". Con ello, concluye la Abogacía del Estado, se daría respuesta a la segunda cuestión suscitada en el Auto de admisión.

Finalmente, en relación con la tercera cuestión, esto es, la relativa al plazo de que dispone la Administración para ejecutar la sentencia, las consecuencias de su incumplimiento y, en particular, si resulta aplicable el plazo establecido en el *artículo 104 LGT* y su conciliación con los *artículos 103 y siguientes LJCA*, sostiene la Abogacía del Estado que la respuesta a dicha cuestión, nuevamente, debe comenzar con la cita del *artículo 70 RGRVA* que, con carácter general, remite a los preceptos de la *LJCA* sobre ejecución de sentencia (artículos 103 y siguientes), para añadir que, "en todo lo que no se oponga", se aplicará lo dispuesto en la sección 1ª que lleva por título "normas generales para la ejecución de resoluciones administrativas", del capítulo I, cuya rúbrica es "ejecución de resoluciones".

Añade, a continuación, que tratándose de ejecución de resoluciones judiciales, ya hemos visto que la doctrina del "doble tiro", resulta aplicable en los casos de anulación "sin más" por sentencia judicial (tanto por vicios de forma como de fondo), sin retroacción de actuaciones, y que en el caso de los vicios de forma de una liquidación tributaria, admite la posibilidad de que se pueda iniciar una nueva actuación administrativa y, tras dejar sin efecto la liquidación anulada, dictar una nueva liquidación ajustada a la ley.

Interpreta que en las dos sentencias básicas que sirven de apoyo al planteamiento de EQUITY INMUEBLES ( *STS de 31 de octubre de 2017* y *19 de enero de 2018* , así como las posteriores) se trataba siempre de la ejecución de una resolución estimatoria de un recurso o reclamación económico administrativa, y no de una sentencia judicial, como en el caso que nos ocupa, por lo que, a priori, no sería posible aplicar, sin más, su doctrina y más cuando, a nivel jurisprudencial, también existe otra doctrina sobre la posibilidad de dictar nuevos actos en sustitución de los anulados judicialmente, tanto por vicios de forma como sustantivos, sin retroacción de actuaciones, plenamente compatible con los preceptos relacionados con la ejecución de sentencia ( *artículos 103 y ss. LJCA* ), que serían los preceptos de preferente aplicación y para los que la doctrina citada ha fijado como esencial límite temporal, la prescripción de los actos anulables (con mantenimiento, a diferencia de los actos nulos, del efecto interactivo de los actos previos).

En consecuencia, para los casos de ejecución de una resolución judicial, no sería posible ya tener presente, en el peor de los casos, el plazo del mes del artículo 66.2 RGRVA para notificar el acto resultante de la ejecución de un recurso o reclamación económico administrativa y que está previsto para la anulación de los actos en el procedimiento de gestión por razones sustantivas o de fondo ( *STS 3058/2020, de 21 de septiembre de 2010, rec. 5684/2017* , art. 66.4 RGRVA ).

Entiende que tratándose, por tanto, de un procedimiento "nuevo", el precepto a tener en cuenta únicamente, en el plano tributario, compatible con los *artículos 103 y ss. LJCA* , sería, en efecto, el *artículo 104 LGT* , que fija un plazo máximo de duración del mismo, con posible caducidad, de seis meses, plazo que, en el presente caso, no habría transcurrido desde el 2 de noviembre de 2009, fecha en la que tuvo entrada en la sede de la Comunidad Autónoma la sentencia dictada, hasta el 26 de marzo de 2010, fecha en la que se notificó a la interesada la liquidación tributaria.

Si se estima parcialmente el recurso por defectos de forma, -defiende- con retroacción de actuaciones, existen razones para entender que, en aplicación del *artículo 104 LGT* , el nuevo acto de ejecución, so pena de incurrir en caducidad, tiene que dictarse en el plazo que reste desde la realización de la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado. No así en los casos en los que, como aquí ha ocurrido, se ha anulado totalmente el acto por defecto de motivación, sin ordenarse formalmente la retroacción de actuaciones, en los que no existiría un acto de ejecución y sí una nueva actuación administrativa de acuerdo con la doctrina del "doble tiro", sujeta, a lo sumo, a las exigencias en cuanto al plazo y las consecuencias de su incumplimiento al *artículo 104 LGT* , en la forma expuesta.

Si la estimación parcial del recurso por sentencia lo es por razones de fondo sin decretarse retroacción de actuaciones alguna, se cumpliría el fallo dictando un nuevo acto que sustituya al anulado, dentro del plazo de dos meses del *artículo 104.2 LJCA* , pudiendo el beneficiado por el fallo, en el caso de que no se ejecute en ese

plazo, instar su cumplimiento del órgano judicial promoviendo el incidente del *artículo 109 LJCA*.

Afirma, por último, que no parece que en esa dinámica encaje la aplicación del plazo del mes del artículo 66.2 RGRVA, previsto para la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa y no para la ejecución de una resolución judicial.

Finalmente, la Comunidad de Madrid presentó su escrito de oposición, el 16 de diciembre de 2019, llamando la atención, en primer lugar, sobre las circunstancias concretas en las que la anulación se realiza:

- por un órgano jurisdiccional,
- por razones formales (falta de motivación),
- y sin acordar de manera expresa la retroacción de las actuaciones.

En relación con la primera de las cuestiones con interés casacional, recuerda que EQUITY INMUEBLES considera que, cuando un tribunal de justicia acuerda la anulación de la liquidación por falta de motivación, sin entrar en el fondo del asunto, se produce necesariamente una retroacción del procedimiento de forma que la Administración dicta una nueva liquidación. Advierte que el recurrente equipara los supuestos en los que la anulación se realiza por un órgano económico administrativo a los supuestos en los que la anulación se realiza por el órgano jurisdiccional, considerando, en todo caso, que procede la retroacción.

Con esa equiparación no está de acuerdo la Comunidad Autónoma de Madrid, argumentando su posición en los siguientes términos:

Partiendo del *artículo 70 RGRVA, relativo a la ejecución de las resoluciones judiciales, sostiene que existe una clara distinción entre la ejecución de resoluciones judiciales, donde debe prevalecer lo dispuesto en la LJCA* y la ejecución de las resoluciones económico administrativas, en las que la normativa aplicable, de forma preferente, es la contenida en los artículos 66 y siguientes del citado RGRVA. Por ello, considera que no se pueden trasladar a este supuesto las conclusiones alcanzadas en la ya citada *STS 31 de octubre de 2017*, pues la misma se fundamenta en los preceptos aplicables únicamente a la ejecución de resoluciones de tribunales económico- administrativos.

Postula que, a diferencia de lo que ocurre cuando la anulación se realiza por un órgano económico administrativo, cuando la anulación se realiza por un órgano jurisdiccional debe acudir en primer lugar a los preceptos de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa que se refieren a la ejecución; concretamente, el *artículo 104.1 de la LJCA*.

Igualmente, apostilla, hay que tener en cuenta que las sentencias deben cumplirse en sus propios términos de acuerdo con el *artículo 18 de la LOPJ*.

De todo ello, concluye que no puede equipararse el supuesto en el que la sentencia acuerde expresamente la retroacción de las actuaciones a aquellos supuestos en los que deliberadamente no acuerde la retroacción. Habrá que estar al sentido literal del fallo.

Aplicando lo dicho al caso que nos ocupa, señala que es una resolución judicial, (la *sentencia de 23 de enero de 2009 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid* ), la que anula la liquidación tributaria practicada por la Dirección General de Tributos madrileña, por considerar que la misma no se encontraba suficientemente motivada, pero no ordena de forma expresa la retroacción de actuaciones, sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria de volver a liquidar, facultad ésta, ampliamente reconocida por la jurisprudencia, entre otras, en la *Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012 (recurso de casación número 1215/2011)* ).

A diferencia de las *sentencias de 31 de octubre de 2017 y de 19 de enero de 2018* , que se refieren en concreto a los efectos de la anulación en sede económico-administrativa, la *sentencia de 19 de noviembre de 2012* se refiere, en particular, a los efectos de la anulación por motivos formales, por parte de un órgano jurisdiccional.

Sin embargo, teniendo en cuenta que las resoluciones judiciales deben cumplirse en sus propios términos, cuando la anulación se ordena en una sentencia que no dispone expresamente la retroacción de las actuaciones, atendiendo al tenor literal del fallo, no cabe la retroacción. Sin embargo, ello no implica que la Administración no pueda volver a actuar, pues de acuerdo con la llamada teoría del "doble tiro", la nueva actuación precisará la incoación de un nuevo procedimiento dentro del plazo de prescripción.

En relación con la segunda cuestión que presenta interés casacional, comienza sosteniendo la Comunidad de Madrid que la Administración debe llevar lo ordenado por la sentencia a puro y debido efecto ( *artículo 117 CE* ), y debe cumplir el tenor literal del fallo.

Ello no implica que el Tribunal lleve a cabo la ejecución material del fallo, sino que la misma se encomienda a la Administración, que debe anular la liquidación y que, dentro de las facultades reconocidas por la propia jurisprudencia ( *STS 19 de noviembre de 2012* ), tiene que practicar una nueva liquidación siempre que no haya prescrito su derecho a liquidar. La limitación fundamental es que debe atenerse al fallo. Insiste, por ello, en que es fundamental tener en cuenta que la sentencia de origen no acordaba la retroacción de las actuaciones.

Por último, en relación con la tercera cuestión, sostiene, en primer lugar, que el tenor literal de los *artículos 103.1 y 104.1 LJCA* , es claro, no ofreciendo dudas interpretativas y, en segundo lugar, pone de manifiesto que debe ser el tribunal el que comunique directamente la resolución firme (sentencias y demás resoluciones judiciales) a la Administración autora del acto para que proceda a su cumplimiento.

Dando cumplimiento a la previsión referida, el Tribunal Económico-Administrativo Central remitió a la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid testimonio de la *sentencia, de fecha 23 de enero de 2009* . En el caso que nos ocupa, la resolución recurrida fue la resolución del TEAC de 18 de mayo de 2005, si bien la liquidación tributaria impugnada en vía económico-administrativa procedía de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid, de ahí que el TEAC remitiese el testimonio de la sentencia a la referida Consejería, a efectos de la ejecución, por el órgano competente de la misma. El testimonio de la tantas veces citada *sentencia de*

23 de enero de 2009 tuvo entrada en el Registro de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego, el 2 de noviembre de 2009, siendo ésta la fecha de inicio que debe computarse a efectos de caducidad.

En consecuencia, entre el 2 de noviembre de 2009 y el 26 de marzo de 2010 (que es cuando se notifica a la recurrente la liquidación tributaria) no había transcurrido el plazo de seis meses que a efectos de caducidad del procedimiento contempla la Ley General Tributaria, por lo que las actuaciones practicadas en el procedimiento tributario sí interrumpieron la prescripción.

En el presente caso, en el que no se ha acordado la retroacción de las actuaciones, tras la anulación de la liquidación, y siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración a reclamar la deuda tributaria, la misma puede iniciar un nuevo procedimiento de gestión. Al tratarse de un nuevo procedimiento, con un objeto diferente, el plazo de seis meses debe comenzar de nuevo.

Cita, por último, la *Sentencia del Tribunal Supremo, de 29 de septiembre de 2014 (rec. cas. 1014/2013)*, que establece que, en caso de que una liquidación tributaria sea anulada por incurrir en defectos de fondo, materiales o sustantivos, la Administración puede liquidar de nuevo, siempre que su derecho a liquidar no haya prescrito

**TERCERO.-** *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

Como ya se ha dicho, la singularidad del presente recurso de casación reside en que la anulación del acto del que deriva la sentencia del tribunal de instancia recurrida, es que dicha anulación se declaró: (i) por un órgano jurisdiccional; (ii) por razones formales (falta de motivación, concretamente); y, (iii) sin acordar de manera expresa la retroacción de actuaciones.

Pues bien, hemos declarado recientemente en la *sentencia 1544/2020, de 19 de noviembre (rec. 1681/2018)* que la ejecución de la sentencia y su régimen jurídico procesal, no incluye, con alguna salvedad, su aplicación a disposiciones administrativas.

En dicha sentencia dijimos:

" **4.** El plazo para ejecutar una sentencia judicial no está previsto en la Ley de nuestra jurisdicción. Obvio resulta recordar que la ley procesal no se ocupa de un modo particular sobre las sentencias en materia tributaria, sino que el régimen de los *artículos 103 y ss. de la LJCA* afecta a toda sentencia firme susceptible de ejecución dictada en procesos de esta jurisdicción. Ha de añadirse una consideración elemental: la sentencia que ordenó la retroacción, una vez cumplida -bien o mal, tempestiva o tardíamente- no es susceptible de control administrativo -incompatible frontalmente con el régimen de ejecución de la sentencia en los mencionados artículos y en los supletoriamente aplicables de la LEC- pues la carencia de potestad administrativa para pronunciarse sobre si una sentencia judicial ha sido cumplida o no es total y absoluta.

**5.** De ahí que, por su propio fundamento, sea también impertinente un proceso judicial -el que ha dado lugar, a la postre, a esta casación- cuyo único objeto sea la revisión judicial de segundo grado de actos que, por no ser administrativos en sentido propio, ya que no se actúa en ellos una potestad propia atribuida por la Ley a

la Administración, sino un mandato legal para que ésta cumpla en sus términos exactos y con diligencia lo ordenado, como agente o delegado ejecutor del Tribunal judicial. De no estar conforme con lo ejecutoriado, le cabe al afectado la promoción del incidente previsto en el *artículo 109 LJCA*, bajo la exclusiva potestad judicial.

**6.** Que la ley procesal especializada -LJCA- no prevea un plazo único y universal para ejecutar la sentencia firme -precisamente por la variedad de casos que pueden presentarse y, además, porque el plazo lo podría establecer, de ser ello preciso, la propia sentencia o el Tribunal sentenciador en el ámbito de la propia ejecución, en función de la urgencia del caso o del riesgo de pérdida eventual del derecho ganado en la sentencia- no significa que quede en manos de la Administración elegir a placer el ritmo de la ejecución o el plazo para llevarla a cabo.

**7.** El *artículo 104 LGT* no rige en la ejecución de la sentencia, ni en la duración semestral prevista -que lo es para sustanciar y decidir un procedimiento de carácter administrativo- ni en la consecuencia anudada a la superación de tal plazo -la caducidad- ni en el efecto de supresión de la interrupción del cómputo de la prescripción. Tales previsiones son exclusivas de los procedimientos administrativos.

**8.** Dicho en otras palabras, la retroacción ordenada -al margen, es de reiterar, de la duda sobre su corrección formal, atendido su objeto y finalidad- es un mandato a la Administración para que ejecute la sentencia en los términos de ésta y con las condiciones y exigencias que el fallo pudiera, eventualmente, contener, pero el cumplimiento de lo ejecutoriado no se desarrolla en el seno de un procedimiento administrativo, justamente porque éste es el cauce formal de una serie de actos que conducen al acto final o definitivo, de naturaleza también administrativa, fruto del ejercicio de una potestad de tal índole. En particular, no existe la caducidad como figura jurídica en el ámbito de la ejecución de la sentencia, porque tal efecto es propio de los procedimientos administrativos y la tutela ejecutiva, dentro de la judicial efectiva, no discurre a través de un procedimiento de esta clase.

**9.** A partir de esta consideración, la idea de sumar al plazo semestral del *artículo 104 LGT* -es de reiterar, una vez más, que inaplicable- el de dos meses del *artículo 104 LJCA*, es inconcebible en el esquema que hemos definido. Sin entrar en mayores consideraciones, no requeridas para resolver el litigio, éste último precepto no otorga a la Administración una especie de extraño derecho o facultad de no hacer nada, de no desarrollar tarea alguna dirigida a la ejecución. Antes, al contrario, se trata del plazo razonable concedido por la ley a ésta para que emprenda, desarrolle y, según la simplicidad del asunto, culmine en su caso la ejecución, de suerte que solo se habilita al interesado para activarla una vez consumado ese periodo: " 2. *Transcurridos dos meses apartir de la comunicación de la sentencia o el plazo fijado en ésta para el cumplimiento del fallo conforme alartículo 71.1.c), cualquiera de las partes y personas afectadas podrá instar su ejecución forzosa*".

**10.** Lo que resulta injustificable es la adición de ambos plazos heterogéneos -el administrativo y el judicial para crear uno nuevo, fruto de su extraña síntesis, establecido en 8 meses, dos para abrir -y solo abrir- el procedimiento ordenado -con un supuesto derecho a no activar ejecución alguna- y seis más, el previsto en el *artículo 104 LGT*, para tramitar y decidir un procedimiento de gestión administrativa, aquí en materia recaudatoria ( *art. 124 RGR* ), excluido del control de la ejecución de sentencia.

**11.** Además de ello, pese a que el mandato contenido en el fallo de la



sentencia que ordena la retroacción sitúa el arranque de la reiteración en el momento del inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria, no cabe confundir dos conceptos netamente diferenciables: de un lado el momento a que se relega esa actividad -bien o mal decidida-; de otro, la conclusión que extrae el Ayuntamiento de Lugo y acepta como tal la Sala sentenciadora (F.J. 2º), de que una vez abierto ese procedimiento se da, con solo ese acto de trámite, cumplimiento a la sentencia, pues tal exégesis, además de poner en manos del Ayuntamiento un poder que no le pertenece, supone la renuncia al control judicial debido sobre las vicisitudes de tal procedimiento. Es decir, es evidente que el inicio no equivale a ejecutar la sentencia y también lo es que quien debe decidir tal cuestión -la de que la Administración ha cumplido o no con lo ordenado en el fallo- requiere el análisis de todo lo actuado después, ya que la finalidad de la retroacción, sea o no correcta su adopción, era la de que el Ayuntamiento subsanase su descuidado proceder en materia de prueba y documentación de la declaración de responsabilidad subsidiaria, lo que exige una verificación judicial de si se ha alcanzado plenamente tal objetivo en esa segunda oportunidad concedida.

En una línea más general, lo ordenado en el fallo de la sentencia primera no era que se iniciara un nuevo procedimiento, al margen de sus resultados, sino sustanciarlo y decidirlo para restañar las indefensiones causadas en el primero, lo que no se logra con la mera iniciación de un segundo procedimiento en que, eventualmente, podrían darse los mismos u otros defectos, a cuyo control judicial, en sede de ejecución, no puede renunciar un tribunal de justicia.

**12.** Finalmente, aun cuando se trate de un precepto administrativo, de orden reglamentario, la previsión del *artículo 70 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo*, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA) y, por remisión de éste, el artículo 66 del propio reglamento, autoriza, en beneficio del interesado, que se apliquen plazos administrativos concretos a la ejecución judicial, siempre en favor del ejecutante.

Señala dicho artículo 70, en punto a la ejecución de resoluciones judiciales:

"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.

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 1.ª de este capítulo".

No se trata, ese artículo 70 RGRVA, de un precepto de aplicación directa. A tal efecto, se fija en una disposición de rango reglamentario y sólo para la ejecución de sentencias en materia tributaria -admisibles, si carece de cobertura legal formal y explícita, para ampliar la esfera de derechos de los ciudadanos, no para restringirlos-.

Es decir, la interpretación de esa norma es que, por tratarse de una previsión de rango infralegal, es decir, una *auto norma* administrativa, no puede limitar derechos de los contribuyentes, de suerte que su regulación complementa el régimen procesal de la ejecución en lo que no se oponga a la LJCA y únicamente para favorecer los derechos de los administrados, pues se trata de una norma en que el Gobierno, titular de la potestad reglamentaria, se obliga a reducir los plazos procesales de la ejecución".

En esa misma sentencia, 1544/2020, de 19 de noviembre (rec. 1681/2018), hemos dicho después:

"a) No hay dos fases que escindan la ejecución de sentencia y sustraigan al tribunal sentenciador del control pleno de lo ejecutoriado.

b) La aplicación subsidiaria del artículo 70 RGRVA, sólo factible en lo no opuesto al régimen procesal de la ejecución y a los propios términos de la sentencia, cabe para limitar el plazo de ejecución (art. 66), comprensivo de todas las actuaciones seguidas, antes o después del inicio -retrotraído- del procedimiento.

c) No cabe añadir a los plazos administrativos una especie de dispensa, suspensión o gracia de dos meses interpretando de ese modo el artículo 104 LJCA.

d) Siendo ello así, la aplicación del artículo 70 y, por remisión, al artículo 66 RGRVA, obliga a discernir entre defectos sustantivos y formales. La distinción es en este caso indiferente -lo que salva finalmente la dificultad de escudriñar la naturaleza de la retroacción que el fallo de la *sentencia de 26 de febrero de 2014* dispuso- pues tanto si estamos en un caso como en el otro, el plazo se habría superado. Así, si atendemos a lo realmente ordenado, se habría superado con creces el plazo de un mes del artículo 66.2; *mientras que, si nos atenemos a lo formalmente dispuesto, el plazo máximo es el de seis meses*, también rebasado por el Ayuntamiento, que parte de la idea equivocada de que tal plazo ha de ser adicionado, hasta ocho meses, con ese periodo añadido de dos meses que prevé, con otro sentido diferente, nuestra LJCA".

Ello nos lleva a recordar que en la *sentencia de 29 de diciembre de 1998* (rec. 4678/1993) declaramos que:

"la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados.

En este sentido son aleccionadores los artículos 52 y 53 de la misma Ley de Procedimiento Administrativo que disponen que en el caso de nulidad de actuaciones, se dispondrá siempre la conservación de aquellos actos o tramites, cuyo contenido hubiera permanecido el mismo de no haberse realizado la infracción origen de la nulidad, y también que la Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, preceptos que llevan claramente a la idea de que los actos administrativos no sólo está facultad para dictar un nuevo acto en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda".

En la misma senda se sitúa *nuestra sentencia de 7 de octubre de 2000* (rec. casación 3090/1994), si bien, precisa lo siguiente:

"Cierto es -añadimos ahora- que el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido en primer lugar a la prescripción, es decir, puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos [...]"

Por ese camino también discurre *nuestra sentencia 3115/2010, 24 de mayo* (recurso de casación en interés de la ley 35/2009), en la que, reiterando el criterio

expresado anteriormente por otras, precisamos que:

"la retroacción de actuaciones está expresamente admitida en el ámbito tributario en el *art. 239.3 de la Ley General Tributaria* cuando la anulación de las liquidaciones es por cuestiones de forma" y que "los *artículos 67 (sic) a 67 de la ley 30/92* , al permitir que la Administración pueda subsanar, convalidar o convertir los actos anulables, están tolerando la retroacción de actuaciones".

Insistimos en la misma idea en tres *sentencias fechadas el mismo día, 3 de mayo de 2011 (respectivamente, rec. cas. 466/2009 , 4723/2009 y 6393/2009 )* en las que afirmamos que:

"no hay precepto legal o reglamentario, principio jurídico ni doctrina jurisprudencial alguna que impida automáticamente y con carácter general a la Administración ejercer las potestades que le ha atribuido el legislador una vez que, inicialmente actuada, su resultado es anulado por ser disconforme a derecho; ni el principio constitucional de seguridad jurídica del *artículo 9.3 de la Constitución Española* , ni el deber de eficacia en su actuar que le exige el *artículo 103.1 de la Carta Magna* , puedan ser entendidos en esos términos (...) la anulación de un acto administrativo no conlleva automáticamente el decaimiento y la extinción de la potestad administrativa plasmada en el mismo, de modo que la Administración tributaria no pudiera volver a actuar, aun cuando la potestad no haya prescrito; aún más, no le es exigible otro comportamiento en defensa del interés públicos y de los derechos de la Hacienda".

No puede desconocerse, de todas maneras, que, en la presente ocasión, se ha anulado, por cuestiones formales, un acto de gravamen, sin que la ilegalidad sea, en modo alguno, imputable a EQUITY INMUEBLES. Después volveremos sobre ello, pero adelantemos que esa "reprobación" debe tener alguna consecuencia sobre el ejercicio de sus potestades por parte de la Administración causante de tal ilegalidad.

En fin, no hace mucho, *sentencia 855/2020, de 23 de junio (rec. cas. 5086/2018 )* , hemos vuelto a sintetizar nuestro criterio sobre la ejecución de sentencias estimatoria en el marco tributario del modo siguiente:

**"2.- La jurisprudencia de esta Sala admite la posibilidad de reiterar un acto tributario, incluida la liquidación, después de que se haya anulado en sentencia judicial el inicialmente practicado,** salvo que deba apreciarse la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar o recaudar.

**A.** - La cuestión enunciada debe resolverse mediante la proyección general de la doctrina relativa a la **reacción frente a una Administración que elude las consecuencias de una sentencia que anula un acto administrativo dictando otro que reproduce sustancialmente el contenido o los efectos del acto anulado** ("la insinceridad de la desobediencia disimulada").

Si se trata de la **reiteración de una liquidación o acto recaudatorio declarado material o sustantivamente improcedente** y, por ende, anulado, ha de aplicarse la doctrina de este Tribunal y del Tribunal Constitucional que, como consecuencia de considerar que el derecho a la ejecución de las sentencias forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva, entiende que aquélla es contraria al *artículo 24.1 CE* y, por tanto, nula, ex *artículo 103.4 LJCA* y 62.1.a) LRJ y PAC. Declaración de nulidad que debe el órgano jurisdiccional a quien corresponda la ejecución de la

sentencia, salvo que carezca de competencia para ello conforme a lo dispuesto por la LJCA (art. 103.5 ).

Por el contrario, **nuestra jurisprudencia considera procedente el nuevo acto tributario, de liquidación o de recaudación que se dicte después de corregido el defecto formal, si se adecúa materialmente al ordenamiento jurídico**, porque es trasunto correcto de la deuda tributaria procedente, siempre que se produzca sin haber transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar o recaudar.

... **B.-** La primera cuestión que suscita en esta jurisprudencia es la relativa a la **distinción entre defectos formales y materiales. En términos generales, el defecto formal se identifica con el procedimiento y con la exteriorización documental de la voluntad administrativa. Y se caracteriza porque solo anula el acto cuando supone la carencia de los requisitos formales indispensables para que alcance su fin o cause indefensión del interesado** (art. 63.2 LRJ y PAC).

**La identificación de los vicios sustanciales o materiales es el resultado de analizar la aplicación de la norma tributaria o su idoneidad al caso concreto, comprendiendo dentro de la categoría todos aquellos que están relacionados con cualquiera de los elementos definitorios o cuantificadores de la obligación tributaria.** La existencia de un vicio material o sustantivo es suficiente para anular el acto administrativo, al incurrir en infracción del ordenamiento jurídico (art. 63.1 LRJ y PAC)".

Vicios o defectos formales y vicios o defectos materiales, totales o parciales, que exigen un distinto tratamiento para, en su caso, su subsanación, lo que nos introduce en la diferenciación entre reiteración de actos y retroacción de actuaciones, en esta línea cabe apuntar la *sentencia de 29 de septiembre de 2014, rec. cas. 1014/2013* . Respecto de la reiteración de actos que vengan a sustituir a los previamente anulados por razones sustantivas, señala que:

"Según hemos indicado en la citada sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 4º), estableciendo un criterio reiterado en la de 19 de noviembre de 2012 (casación en interés de la ley 1215/11, FJ 4º) y en la de 15 de septiembre de 2014 (casación 3948/12, FJ 5º), **el hecho de que no quepa retrotraer las actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo**, debiendo limitarse el pronunciamiento económico-administrativo a anularla, o a declarar su nulidad de pleno derecho si se encuentra aquejado de alguno de los vicios que la determinan, **no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación** (pueden consultarse en este sentido cuatro *sentencias de 14 de junio de 2012, dictadas en los recursos de casación 2413/10 , 6386/09 , 6219/09 y 5043/09 , FJ 3º* en los cuatro casos). Como en cualquier otro sector del derecho administrativo, ante tal tesitura, la Administración puede dictar, **sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva**. Esto es, una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad no haya prescrito, debiéndose recordar a este respecto nuestra jurisprudencia que niega efectos interruptivos de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho [véanse las sentencias de 11 de febrero de 2010 (casación 1707/03, FJ 4º.C), 20 de enero de 2011 (casación para la unificación de

doctrina 120/05, FJ 7<sup>o</sup>) y 24 de mayo de 2012 (casación 6449/09, FJ 5<sup>o</sup>), ya citadas *ut supra* ].

...No compartimos las posiciones que, de una u otra forma, conducen a interpretar que la Administración está obligada a acertar siempre, de modo que si se equivoca (por mínimo que sea el yerro) pierde la posibilidad de liquidar el tributo, aun cuando su potestad siga viva, porque carecen de sustento normativo que las avale, tanto ordinario como constitucional. Aún más, se opone al principio de eficacia administrativa ( *artículo 103.1 de la Constitución española* ) y al logro de un sistema tributario justo en el que cada cual ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica ( *artículo 31.1 de la Constitución* ), que 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".

Siendo, pues, la reiteración de actos el instrumento válido y correcto para subsanar estas quiebras o vicios materiales o de fondo, para subsanar defectos formales ha de hacerse uso de la figura de la retroacción de actuaciones, tal y como se pone de manifiesto en la misma sentencia citada:

"Ahora bien, no cabe olvidar que en nuestro sistema jurídico la eventual **retroacción de las actuaciones constituye 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; se trata 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; véase también el artículo 66.4 del Reglamento general de desarrollo de la mencionada Ley* en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo)]. **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; se trata de acopiar los elementos de hecho imprescindibles para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no. Desde hace años este es el criterio del *Tribunal Supremo [pueden consultarse las sentencias de 30 de noviembre de 1995 (apelación 945/92, FJ. 2<sup>o</sup>); 15 de noviembre de 1996 (apelación 2676/92, FJ 4<sup>o</sup>); y 29 de diciembre de 1998 (casación 4678/93, FJ 3<sup>o</sup>); más recientemente, las sentencias de 26 de enero de 2002 (casación 7161/96, FJ 4<sup>o</sup>); 9 de mayo de 2003 (casación 6083/98, FJ 3<sup>o</sup>); 19 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 533/04, FJ 4<sup>o</sup>); 24 de mayo de 2010 (casación interés de ley 35/09, FJ 6<sup>o</sup>); y 21 de junio de 2010 (casación para la unificación de doctrina 7/05, FJ 3<sup>o</sup>), entre otras muchas].*

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

Cabe añadir que en la reiteración las actuaciones de ejecución no forman parte del procedimiento en cuyo seno se dictó el acto impugnado. Mientras que en la retroacción debe distinguirse las actuaciones estrictamente de ejecución de las realizadas en el procedimiento originario, que sí forman parte de este.

Lo dicho es válido con carácter general en esta materia de ejecución de resoluciones estimatorias en el ámbito tributario, pero ha de advertirse que dependiendo del procedimiento de aplicación de los tributos encontraremos especialidades, al igual que sucede en vía económico administrativa, con su propia regulación, o en ejecución de resoluciones judiciales que es el tema que nos interesa.

Debemos añadir una cuestión común a cualquier acto administrativo, incluido los tributarios, que es el grado de invalidez, la anulabilidad y la nulidad de pleno derecho.

La nulidad de pleno derecho se regula en el *art. 217.1 de la LGT*, similar al *art. 47.1 de la LPAC*; la anulabilidad no se contempla en las normas tributarias, con referencia a esta normativa parece que debiera considerarse actos anulables aquellos en los que concurra un vicio invalidante y no constituyan uno de los casos legalmente dispuestos de nulidad de pleno derecho, aunque si son objeto de atención en el *art. 48 de la referida Ley*, de aplicación supletoria por mor de la *disposición adicional primera, apartado 2.a) de la LPAC*. El acto nulo de pleno derecho carece de eficacia alguna y *ab initio* no produce de efectos jurídicos sin necesidad d su previa impugnación; el acto anulable su vicio es convalidable sin más que subsanar la infracción legal cometida. Como se ha dicho en ocasiones por este Tribunal los efectos *ex tunc* de la declaración de nulidad de pleno derecho de un acto administrativo permiten la ficción jurídica de considerarlo inexistente, mientras que no sucede lo mismo con su anulación como consecuencia de estar afectado de un vicio determinante de anulabilidad, porque sus efectos son *ex nunc*, *sentencia de 29 de junio de 2015, rec. cas. 3723/2014*.

Pues bien, cuando se trata de ejecutar resoluciones judiciales estimatorias la normativa aplicable se contiene en la Ley de la jurisdicción, Ley 29/1998; ciertamente en esta no se distingue entre vicios materiales y vicios formales, ni establece diferenciación alguna entre reiteración de actos y retroacción de actuaciones, ni recoge la normativa que disciplina la ejecución de las resoluciones estimatorias recaídas en sede administrativa o económico administrativa, sin otra concesión que lo dispuesto en el *art. 70 del Real Decreto 520/2005*, que prevé la aplicación de dichas normas en lo que no se oponga a la regulación general de ejecución de sentencias. Al respecto, y dado que pudiera aplicarse la referida normativa en el incidente de ejecución de sentencia, no estorba recordar lo que se ha dicho jurisprudencialmente sobre el alcance y contenido de los *arts. 66 y ss. del citado cuerpo* reglamentario. Al efecto nos ayudamos de lo que ya dijimos recientemente en la *sentencia de 19 de mayo de 2020, rec. cas. 5693/17*.

Dicho lo anterior, la ejecución de sentencia se regula conforme a la normativa prevista ex profeso en la *LJCA, arts. 103 y ss.* dedicado a la "ejecución de sentencia"; valga al respecto lo dicho en la *sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2015*, rec. cas., y reiterada en otros pronunciamientos, en el sentido de 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.**

... **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".

Como se observa de la transcripción de las sentencias de este Tribunal sobre la materia, se ha establecido un cuerpo de doctrina aplicable con carácter general a la ejecución de resoluciones estimatorias en el ámbito tributario sobre la base de la estructura normativa dispuesta el efecto, lo que resulta coherente y congruente con la regulación prevista respecto de la ejecución de sentencias que aporta seguridad jurídica y un cauce adecuado para que armónicamente la ejecución de sentencias en el ámbito tributario se acomode a las pautas que jurisprudencialmente se han ido creando en interpretación de las normas aplicables. En esta línea apuntar como complemento de lo dicho la doctrina que se recoge en la *sentencia de 9 de diciembre de 2013, rec. cas. 4494/2012*, ciertamente referida al cómputo de intereses pero que bien vale para esclarecer la materia que nos ocupa, en cuanto señala una distinción que resulta esclarecedora, así:

"Una liquidación tributaria puede ser anulada por razones de **(a)** forma o de **(b)** fondo y, en este segundo caso, **(i)** total o **(ii)** parcialmente.

**(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.1)** Si la anulación tiene lugar por razones de fondo, pero es total, el criterio debe ser el mismo, pues tampoco hay en tal caso una deuda legítimamente liquidada. 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)** Distinto es el escenario si la anulación por razones sustantivas es parcial, porque 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 *dies ad quem* pueda situarse más allá del plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas".

Dictada, pues, una sentencia estimatoria que anula la liquidación impugnada, la ejecución de lo resuelto corresponde al juzgador conforme al fallo y al contenido de la propia sentencia, atendiendo a lo dispuesto en los *arts. 103 y ss. de la LJCA* y en seno de la propia tramitación de la ejecución de sentencia, debiéndose acudir a un cauce procedimental diferente sólo cuando el nuevo acto aborde cuestiones inéditas y distintas.



En aquellos extremos en los que nada se disponga en la resolución judicial y no se oponga a lo previsto en los *arts. 103 y ss. de la LJCA*, se aplicará lo dispuesto en los *arts. 66 y ss. del Real Decreto 520/2005*, interpretados por la jurisprudencia de este Tribunal.

Por tanto, en función del alcance del fallo y el contenido de la sentencia anulatoria, puede producirse diversas situaciones en la ejecución, tal y como se ha identificado en la jurisprudencia. Declarada la nulidad radical del acto de liquidación con efectos *ex tunc* comporta la ineficacia del acto, se equipara a su inexistencia, por lo que la ejecución se agota en la propia declaración, sin perjuicio, como se ha apuntado, de no haber prescrito el derecho de la Administración de girar nueva liquidación, con el límite visto. La anulación por motivos formales produce la retroacción de actuaciones, lo que conlleva que deba volverse al procedimiento para que en este se subsane el vicio formal, momento en el que debe de continuar el procedimiento dirigido a dictar la liquidación dentro del plazo que resta. La anulación total por motivos de fondo comporta el inicio de un nuevo procedimiento, de no haber prescrito el derecho de la Administración, limitándose la ejecución de la sentencia, como en la nulidad radical, a anular la liquidación. En el caso de la anulación parcial por motivos de fondo, la nueva liquidación se hace en ejecución de lo resuelto y ordenado por el Tribunal sentenciador, debiendo la nueva liquidación ajustarse a la misma, y resolviéndose las discrepancias en el mismo incidente de ejecución, excepto, como se ha indicado, que el nuevo acto abordara cuestiones inéditas y distintas, en que sería obligado seguir un cauce impugnatorio diferente e independiente".

Es el momento de recordar lo que al principio de este fundamento de derecho decíamos, que es que la anulación de la que trae origen la sentencia recurrida procede de una declaración en ese sentido, realizada por un órgano jurisdiccional, por falta de motivación y sin acordar de manera expresa la retroacción de actuaciones.

El hecho de que el tribunal de instancia haya omitido ordenar la retroacción, obliga a plantearse si ese proceder obedece a considerar que la retroacción de las actuaciones está vedada por motivos de cosa juzgada. No pensamos que sea así. En ese sentido, el apartado 4 del artículo 66 RG RGRVA dispone que:

"cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora".

Asimilamos, pues, a los presentes efectos, la ejecución de sentencias judiciales que anulan actos administrativos por motivos formales, ordenen o no de manera expresa la retroacción.

Pensamos que esto no se opone a la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. A los efectos que nos ocupan, no consideramos que exista una gran diferencia entre una retroacción tácita y una retroacción expresa. La potestad de retrotraer la tiene la Administración, tanto en un caso como en el otro, lo cual no quiere decir que su ejercicio carezca de límites. A uno de ellos ya nos hemos referido: la prescripción. No puede desconocerse, además, como dijimos en *nuestra sentencia ya citada 1544/2020, de 19 de noviembre (rec. 1681/2018)*, que la aplicación subsidiaria del artículo 70 RGRVA, únicamente es factible en lo no opuesto al régimen procesal de la ejecución y a los propios términos de la sentencia, y cabe para limitar el

plazo de ejecución (art. 66), comprensivo de todas las actuaciones seguidas, antes o después del inicio -retrotraído- del procedimiento. Ese plazo de ejecución, sería de seis meses, dado que la anulación tuvo lugar por motivos formales. Ahora bien, como se desprende de la *sentencia 855/2020, de 23 de junio (rec. cas. 5086/2018)*, en aquellos extremos en los que nada se disponga en la resolución judicial y no se oponga a lo previsto en los *arts. 103 y ss. de la LJCA*, se aplicará lo dispuesto en los *arts. 66 y ss. del Real Decreto 520/2005*, interpretados por la jurisprudencia de este Tribunal. Por tanto, en función del alcance del fallo y el contenido de la sentencia anulatoria, pueden producirse diversas situaciones en la ejecución. Pues bien, habida cuenta que la anulación por motivos formales produce la retroacción de actuaciones, lo que procede es que se vuelva al procedimiento para que se subsane el vicio formal, momento en el que debe de continuar el procedimiento dirigido a dictar la liquidación dentro del plazo que resta.

En la presente ocasión, el plazo se ha superado, puesto que la Administración ha actuado como si dispusiera de seis meses, sin caer en la cuenta de que no es así y de que antes de "reiniciar" el procedimiento tras la anulación judicial, ya había consumido tres meses y diez días (6 de julio al 16 de octubre de 2001).

Equiparamos, pues, a los presentes efectos la ejecución de las resoluciones administrativas que anulan actos administrativos por motivos formales, ordenen o no de manera expresa la retroacción, con la ejecución de sentencias judiciales que anulan actos administrativos por motivos formales, ordenen o no de manera expresa la retroacción.

Consecuentemente, respondemos a las cuestiones con interés casacional, manifestando que:

"a) Los actos dictados por la Administración tributaria en ejecución de una resolución judicial que se limita a anular una liquidación tributaria por falta de motivación, sin abordar el fondo del asunto, suponen una retroacción de actuaciones -al margen de que se ordene ésta formalmente en el fallo -, formando parte del mismo procedimiento de gestión en el que tuvo su origen el acto administrativo anulado por aquélla.

b) La ejecución de las sentencias judiciales se rige por mandato por el *artículo 117.3 CE*, en relación con los *artículos 103 y siguientes LJCA*. La regulación administrativa que complementa el régimen procesal de la ejecución resulta aplicable en la medida en que no se oponga a la LJCA.

c) En función del alcance del fallo y el contenido de la sentencia anulatoria, pueden producirse diversas situaciones en la ejecución. En particular, habida cuenta de que la anulación por motivos formales produce la retroacción de actuaciones, lo que procede es que se vuelva al procedimiento para que se subsane el vicio formal, momento en el que debe continuar el procedimiento dirigido a dictar la liquidación dentro del plazo que resta".

**CUARTO.** - Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

Como se recordará el escrito de interposición de EQUITY INMUEBLES finalizaba solicitando que "declaremos como doctrina que en los casos de anulación de una liquidación, dictada en un procedimiento de gestión, por falta de motivación nos

encontramos ante una retroacción y que la Administración dispone para dictar la nueva liquidación el plazo que restaba al momento de la comisión de la infracción invalidante de la primera liquidación y, en consecuencia, case la sentencia recurrida; y, de conformidad con el *art. 93.1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción*, estime el recurso contencioso-administrativo, declarando la prescripción del derecho a liquidar".

Por su parte, también se recordará que la Abogacía del Estado solicitaba que:

1.- Los actos dictados por la Administración tributaria en ejecución de una resolución judicial que se limita a anular una liquidación tributaria por falta de motivación no suponen sin más una retroacción de actuaciones, siendo preciso que el fallo en cuestión ordene formalmente la misma sin que, en caso de que no acuerde esa retroacción, los nuevos actos que se dicten para dar cumplimiento al fallo, formen parte del mismo procedimiento de gestión en el que tuvo su origen el acto administrativo anulado por dicho fallo.

2.- Sobre esa base, tratándose de un procedimiento nuevo, declare también que el plazo del que dispondría la Administración para ejecutar tal sentencia, en ejercicio de una potestad propia reconocida por la CE y la LJCA, sería el prevenido en el *artículo 104 LGT/2003*, que regula también las consecuencias de su incumplimiento, y que es plenamente conciliable con lo dispuesto en los *artículos 103 y siguientes de la Ley Jurisdiccional*.

Y, por último, la Comunidad de Madrid solicitaba la confirmación de la sentencia recurrida.

A la vista de lo que se ha manifestado en los fundamentos de derecho precedentes, declaramos haber lugar al recurso de casación y, asimismo, actuando como tribunal de instancia, estimamos el recurso contencioso administrativo núm. 1335/2015 interpuesto por EQUITY INMUEBLES, S.L ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en relación con la liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados practicada tras la anulación por la sentencia de la Sección Cuarta de dicho órgano judicial, de 23 de enero de 2009 (recurso nº 1078/2005; ES:TSJM:2009:20134) de una liquidación anterior girada por el referido tributo, con lo cual se anulan las resoluciones y actos recurridos de los que trae causa.

#### **QUINTO.-** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el *artículo 93.4 LJCA*, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

#### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º- Haber lugar al recurso de casación núm. 2931/2018, interpuesto por el procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de EQUITY INMUEBLES,

S.L., contra la *sentencia de 20 de febrero de 2018 dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, pronunciada en el recurso nº 1335/2015*, en relación con una segunda liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados practicada tras la anulación por la sentencia de la Sección Cuarta de dicho órgano jurisdiccional de 23 de enero de 2009 (recurso nº 1078/2005; ES:TSJM:2009:20134) de la primera liquidación girada por el referido tributo, por falta de motivación, y consiguientemente se anula la sentencia recurrida y la resolución y los actos administrativos recurridos de los que trae causa.

3º- Estimar el recurso contencioso administrativo núm. 1335/2015 interpuesto por don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de EQUITY INMUEBLES, S.L ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en relación con la liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados practicada tras la anulación por la sentencia de la Sección Cuarta de dicho órgano judicial, de 23 de enero de 2009 (recurso nº 1078/2005; ES:TSJM:2009:20134) de una liquidación anterior girada por el referido tributo, con lo cual se anulan las resoluciones y actos recurridos de los que trae causa.

4º- No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara Dña. Esperanza Córdoba Castroverde

#### **VOTO PARTICULAR**

que formula el Magistrado Don José Díaz Delgado a la sentencia dictada en el recurso de casación número 2931/2019.

Con el máximo respeto a la sentencia mayoritaria recaída en el recurso de casación número 2931 de 2018, aceptando los antecedentes fácticos de la sentencia y los fundamentos en que se recogen las posiciones de las partes, formulo voto particular concurrente con la desestimación del recurso, pero discrepante en cuanto a su fundamentación por las siguientes razones.

**PRIMERO.- La sentencia admite que toda anulación de una liquidación tributaria por motivos formales lleva consigo la retroacción de actuaciones, aunque se trate de sentencias meramente anulatorias que no ordenan le retroacción.**

Disiento de esta interpretación que lleva a la sentencia a considerar que cuando la estimación de un recurso de casación se debe a motivos formales, la retroacción está implícita o es tácita.

El artículo 70 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante LJCA) solo prevé dos clases de sentencias:

"- Desestimatorias. El apartado 1 dispone que :" *La sentencia desestimaré el recurso cuando se ajusten a Derecho la disposición, acto o actuación impugnados.*

- Estimatorias. El apartado 2 del precepto dispone que " *La sentencia estimará 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 este caso el artículo 71 de la LJCA dispone que :" *Cuando la sentencia estimase el recurso contencioso-administrativo:*

a) *Declarará no ser conforme a Derecho y, en su caso, anulará total o parcialmente la disposición o acto recurrido o dispondrá que cese o se modifique la actuación impugnada.*

b) *Si se hubiese pretendido el reconocimiento y restablecimiento de una situación jurídica individualizada, reconocerá dicha situación jurídica y adoptará cuantas medidas sean necesarias para el pleno restablecimiento de la misma".*

Es decir, entre el contenido que legalmente tienen que tener las sentencias no está previsto expresamente la retroacción de actuaciones. Lo que no quiere decir que no quepa, siempre que el interesado, ante un defecto formal que le ha producido indefensión, lo alegue y solicite dicha retroacción, en cuyo caso la sentencia sería estimatoria de la pretensión. Es el interesado que ha sufrido el defecto de forma el que puede optar por solicitar la retroacción de actuaciones o no. Es el dueño de los vicios procedimentales que ha padecido, pero puede prescindir de dicha pretensión y solicitar solo un pronunciamiento sobre el fondo del asunto, o incluso solicitar la retroacción de forma subsidiaria.

Desde luego, en mi opinión, el principio de congruencia de las sentencias en relación con las pretensiones de las partes impide al órgano jurisdiccional (y lo mismo podríamos decir al órgano de revisión administrativa), apreciar de oficio un defecto formal y ordenar la retroacción de actuaciones.

Que ello es así se deduce de lo dispuesto en el artículo 87 bis de la LJCA , cuando dispone en su apartado 2 que:" *Las pretensiones del recurso de casación deberán tener por objeto la anulación, total o parcial, de la sentencia o acto impugnado y, en su caso, la devolución de los autos al Tribunal de instancia o la resolución del litigio por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo dentro de los términos en que apareciese planteado el debate "*.

Se introduce en este artículo añadido por la *disposición final 3.1 de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio* , la posibilidad de que la sentencia que resuelve la casación ordene la retroacción de actuaciones, pero siempre supeditado a las pretensiones del recurrente.

Y de esta opinión participa el Abogado del Estado cuando solicita en su escrito de oposición que se fije como doctrina legal que: "*Los actos dictados por la Administración tributaria en ejecución de una resolución judicial que se limita a anular una liquidación tributaria por falta de motivación no suponen sin más una retroacción*

de actuaciones, siendo preciso que el fallo en cuestión ordene formalmente la misma sin que, en caso de que no acuerde esa retroacción, los nuevos actos que se dicten para dar cumplimiento al fallo, formen parte del mismo procedimiento de gestión en el que tuvo su origen el acto administrativo anulado por dicho fallo".

Por otra parte en relación a la resolución por los órganos económico-administrativos el *artículo 239.3 de la Ley General Tributaria* dispone 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*".

Es decir, igualmente es exigible que los defectos formales hayan producido indefensión y se alegue por los recurrentes, de forma principal o subsidiaria.

Nos encontramos ante un recurso de casación contra una sentencia estimatoria y meramente anulatoria, que no precisa de ejecución de conformidad con la *sentencia de esta Sala número 5030/2016, de 07/11/2016* , (fundamento jurídico tercero).

**SEGUNDO.- La sentencia sigue la línea jurisprudencial denominada del doble tiro, en relación con la reiteración de actos, tras ser anulados, si no ha transcurrido el plazo de prescripción.**

### **1.- La denominada tesis del tiro único.**

La Administración tiene entre otros privilegios la potestad de la autotutela declarativa, que 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 a la que después nos referimos.

Y ello pese a que la jurisprudencia contraria a esta tesis sostiene que la misma carece de base constitucional o legal. Así se dice que en nuestro ordenamiento no se prohíbe la reiteración de actuaciones." no hay precepto legal o reglamentario, principio jurídico ni doctrina jurisprudencial alguna que impida automáticamente y con carácter general a la Administración ejercer las potestad que le ha atribuido el legislador una vez que, inicialmente actuada, su resultado es anulado por ser disconforme a derecho; ni el principio constitucional de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución Española , ni el deber de eficacia en su actuar que le exige el artículo 103.1 de la Carta Magna , pueden ser entendidos en esos términos".

Sin embargo, la pregunta a mi juicio debería formularse de otra forma, ¿existe en nuestro ordenamiento alguna norma o principio jurídico que permita reiterar a la

Administración los actos administrativos anulados?.

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 que sostiene la tesis jurisprudencial vigente entendemos que ningún precepto constitucional ni legal, permite reiterar un acto previamente anulado por motivos de fondo o materiales, y si tan solo ordenar la retroacción del procedimiento en los casos de defectos formales alegados por las partes que los han padecido. En este sentido el *artículo 150.7 de la LGT* prevé la retroacción ( que no la reiteración del acto anulado) de actuaciones inspectoras, pero solo por defectos formales, no de fondo o materiales. Dispone este precepto que:

*" 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".*

En el mismo sentido el *artículo 93.1 de la Ley Reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa* vigente permite al Tribunal Supremo, al resolver el recurso de casación, que:

*"(...)resolverá las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso, anulando la sentencia o auto recurrido, en todo o en parte, o confirmándolos. Podrá asimismo, cuando justifique su necesidad, ordenar la retroacción de actuaciones a un momento determinado del procedimiento de instancia para que siga el curso ordenado por la ley hasta su culminación".*

Es decir se retrotraen las actuaciones, no se habilita la reiteración del acto, que se ha de anular en todo o en parte, si es contrario al ordenamiento jurídico. Y esto ha de ser ordenado por el órgano judicial, con la obligación de justificar su necesidad. Esto es, se trata de una excepción, y ha de ser expresa, descartando que toda anulación de un acto por un defecto formal conlleve implícita o tácitamente la autorización de retroacción del procedimiento.

En el mismo sentido el *artículo 239.3 de la LGT* dispone para las resoluciones en la vía económico-administrativa 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".*

## **2.- La modificación de la jurisprudencia que permite la reiteración de los actos anulados.**

La sentencia parte de la premisa de admitir la jurisprudencia de esta Sala que

permite la reiteración de las actuaciones anuladas previamente en vía de reclamación económico- administrativa o judicial, salvo en los casos de nulidad de pleno derecho, 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 evitando 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 3º), 19 de noviembre de 2012 (casación en interés de la ley 1215/11, FFJJ 3º y 4º), sentencia que inicia la serie que le sigue, y que cuenta con tres votos particulares: 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).

Existe alguna sentencia contraria como el número 1030/2015 de 26/02/2015), recaída en un incidente de ejecución de sentencia, la única en este punto, sobre tasa por autorizaciones generales y licencias individuales, ejercicio 2004. La sentencia dictada por esta Sala anula la liquidación inicialmente girada porque no cumple con los requisitos exigidos por la directiva comunitaria, en concreto, por no haber quedado acreditada la proporción entre los ingresos derivados de la tasa y los gastos que ésta cubre. La Administración tras devolver a la parte beneficiada por la sentencia lo que pagó por el concepto de tasa general de operadores, acredita después dicha proporcionalidad y la Comisión del Mercado de Telecomunicaciones notifica nuevas liquidaciones. La sentencia considera que: *(...) "el principio capital que rige en la ejecución de sentencias, es el de su exacta correlación con el fallo, por lo que aquella no puede suponer una adición, contradicción o desconocimiento de lo decidido el título que se ejecuta o al que se da cumplimiento. Pues bien, la resolución del Consejo de la CMT de 11 de julio de 2013, supone contradecir la "ratio decidendi" de la Sentencia de esta Sala, que, como acaba de indicarse, consideró no acreditado el cumplimiento del requisito de equivalencia, con arreglo a los datos que ?guraban en autos.*

*Y para el supuesto caso de que la nueva liquidación se hubiera llevado a cabo mediante datos que no ?guraban en el expediente administrativo, o, lo que es lo mismo, reconstruyendo éste último, debe indicarse que por ser la infracción de carácter sustantivo no resulta posible la retroacción de actuaciones, quedando contradicha igualmente la Sentencia dictada por esta Sala, que se encuentra protegida por la doctrina jurisprudencial que impide practicar liquidaciones sustitutivas de las anuladas mediante reconstrucción del expediente administrativo. En este sentido, en la *Sentencia de esta Sala de 15 de septiembre de 2014* ".*

### **3.- Razones para volver a la tesis inicial del tiro único.**

Entiendo que la Sala debía cuestionarse si esta tesis debe ser revisada por las razones que a continuación se exponen.

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

En nuestro 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. Plazo de gestión razonable que puede ser ampliado "sine die" durante la tramitación de las actuaciones administrativas. En consecuencia la Administración dispone de un plazo suficiente para reaccionar y exigir que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales, por lo que la afirmación de que el deber de contribuir del artículo 31.1 de nuestra norma constitucional justificaría la reiteración de actuaciones no la comparto, pues dicho deber puede exigirse dentro de unos plazos proporcionales, pues el mismo precepto dice que el sistema tributario ha de ser justo y en todo caso sometido al principio de legalidad.

Igualmente, alegar el principio de eficacia administrativa del artículo 103.1 para sostener la tesis de la reiteración de actos administrativos es a mi juicio improcedente, pues ello justificaría en cualquier caso la reiteración de actos en cualquier actividad de la Administración, pues la estimación de cualquier recurso administrativo, vgr, en materia de expropiación forzosa, supondría un perjuicio económico para la Administración.

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, quince días, o dos meses).

2.- Para la Administración se produce la firmeza del acto, de tal forma que no puede ser revocado, y si tan solo declarado lesivo, en el caso de supuestos de anulación, pero sólo por los órganos jurisdiccionales (la Administración autora del acto, pierde desde ese momento toda potestad o autotutela declarativa) y excepcionalmente, en los casos de nulidad de pleno derecho, a través del procedimiento de revisión de oficio.

El *artículo 218 de la LGT* por su parte dispone: Declaración de lesividad.

*"1. Fuera de los casos previstos en el artículo 217 y 220 de esta ley, la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones.*

*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.*

*2. La declaración de lesividad no podrá adoptarse una vez transcurridos cuatro años desde que se notificó el acto administrativo y exigirá la previa audiencia de los cuantos aparezcan como interesados en el procedimiento".*

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. Sólo se puede interrumpir, lo que existe .

### **3.2 La interpretación jurisprudencial del artículo 140.1 de la Ley General Tributaria** .

Las *STS 30-10-2016* y *15-6-2017, rec. 3502/ 2015* corroboran la tesis de que el *Artículo 140 de la LGT* proscribiera la reiteración de las liquidaciones provisionales, salvo por circunstancias o hechos distintos, no tanto por la motivación.

Por lo demás la *STS de 15-6-2017* no es única sino que se afirma como la continuadora de una extensa serie de precedentes que la propia sentencia recoge. Decía la *STS de 15-6-2017, rec. 3502/ 2017* , en su fundamento 3º:

*"El Tribunal Supremo en la interpretación del citado Art. 140.1, sostiene que para el supuesto que desde un primer momento, la totalidad de los datos sobre la declaración, en el presente caso del Impuesto sobre sucesiones, estuviesen a disposición de la Administración tributaria, no cabe "ex novo" apreciar "nuevos hechos o circunstancias" en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo, y en consecuencia no puede hablarse de "novedad", que haya resultado de su apreciación en actuación inspectora posterior.*

*Así, en el caso analizado las "actuaciones" posteriores, no son distintas de las "realizadas y especificadas" por los órganos de gestión, .... No puede admitirse ahora que, la Administración habiendo dispuesto desde el primer momento de toda la información facilitada por el sujeto pasivo, proceda vía actuación de la Inspección a regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, y a documentos que ya obraban en su poder desde el momento de la declaración y que fueron o pudieron ser comprobados en vía de Gestión tanto al practicar la liquidación como al resolver el Recurso de Reposición".*

La Sentencia de fecha 22 de septiembre de 2014 , en su fundamento de Derecho Tercero, establece que:

"Sentado cuanto antecede no son admisibles por atentar contra los principios de seguridad jurídica y de igualdad entre las partes en la relación tributaria , las

sucesivas regularizaciones con el argumento del carácter provisional de la liquidación practicada por los órganos de gestión y que se trata de procedimientos distintos, comparando las actuaciones realizadas en uno y en el otro cuando se aferra a los mismos bienes y conceptos disponiendo de la Administración de idéntica información en ambos casos."

"La comprobación limitada, disciplinada en los *artículos 136 a 140 de la LGT*, es una modalidad de los procedimientos de gestión tributaria, para la realización de una las funciones propias de la misma (art. 117.1 h). su objeto radica en comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria( art. 136.1),,,,,...A la vista de esta disciplina alcanza todo su sentido la prohibición contenida en el artículo 140.1, vedando a la administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal,..".

Por su parte la *sentencia de esta Sala de 30 de octubre de 2014*, en su fundamento jurídico cuarto sostiene lo siguiente: *(...) La Administración Tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación e investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución"*. En el mismo sentido la *STS del 26 de noviembre de 2020, y las en ella citadas recaída en el recurso: 1072/2019*, que sostiene que realizada una comprobación limitada sobre un determinado tributo y ejercicio impositivo, la cual finalizó sin regularización de la cuota, no puede iniciarse con posterioridad otro procedimiento de comprobación limitada respecto del mismo tributo y periodo, para solicitar documentación distinta a la que fue requerida en el primer procedimiento, sin que existan nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración o que ésta no pudiera haber solicitado a la contribuyente en la primera comprobación realizada.

En conclusión, la fundamentación de que no existe norma alguna que se oponga a la reiteración de actos no es correcta.

### **3.3 El principio de igualdad de armas entre la situación del contribuyente y la de la Administración ante la tutela judicial consagrada en el artículo 24.1 de la CE. La técnica del acto consentido.**

Se dispone en el artículo 66 de la LGT (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 "; y en la 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 en el caso de no haber recurrido, y en consecuencia agotado el plazo de quince días o un mes, o dos meses, de caducidad, por entender

que no han transcurrido los cuatro años, y ello, aunque cambien los motivos para solicitar la devolución.

Por todas, la *sentencia de esta Sala de 17 de noviembre de 1982* 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 *LJCA 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 " se mantiene 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 ".

El *artículo 239.4 de la LGT* dispone que :

*"Se declarará la inadmisibilidad en los siguientes supuestos:*

*f) Cuando exista un acto firme y consentido que sea el fundamento exclusivo del acto objeto de la reclamación, cuando se recurra contra actos que reproduzcan otros anteriores definitivos y firmes o contra actos que sean confirmatorios de otros consentidos, así como cuando exista cosa juzgada".*

Naturalmente, la aplicación de la doctrina jurisprudencial que permite a la Administración reiterar las liquidaciones tras su anulación, exigiría también aplicar el mismo tratamiento al recurrente, en el plazo de prescripción, para solicitar devoluciones, para mantener el principio de igualdad de armas ante el proceso. Y por supuesto 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. En efecto no parece que sea cuestionable que a

los obligados tributarios que interponen una reclamación o recurso, e interrumpen el plazo de prescripción según la normativa que analizamos se les permita reiterar estas reclamaciones o recursos, alegando en su caso argumentos jurídicos distintos en el caso de que las reclamaciones o recursos hubieran sido desestimados, por motivos formales o de fondo.

### **3.4.- 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 éstos, en su perjuicio, 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", aunque lo prohíba la tesis el doble tiro, de forma incongruente con la autonomía que se predica de las sucesivas reiteraciones .

*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 limite 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, al que se pondría en la tesitura de conformarse con la liquidación tributaria, o caso de ejercer

el derecho a la tutela judicial efectiva, someterse a la posibilidad de alargar *sine die* la posibilidad de que la Administración, pese al existo del recurso administrativo o jurisdiccional reitere la obligación tributaria en sucesivos actos, al entender interrumpido el plazo de presión por la interposición de las reclamaciones.

### **3.5.- Alcance del artículo 68 de la LGT**

El artículo 68,1, 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 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, 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, pero partiendo de que, cuando se produce dicha interrupción, aun no se ha liquidado, por eso el efecto, no es el inicio de un nuevo plazo de prescripción de la acción para liquidar, sino la reanudación del mismo.

### **3.6.- 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 reconvención, 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".

La jurisprudencia del doble tiro considera que si la segunda liquidación cambia el motivo no existe cosa juzgada, pero si lo reitera, si, por contumacia, y entonces lo justifica precisamente en la existencia de cosa juzgada.

### **3.7.- 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".

### **3.8.- 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.

El caso analizado se inició el 28 de julio de 2000, hace más de veinte años, y conforme a la doctrina que sienta esta sentencia, interrupción de la prescripción por la interposición de recursos del particular, nada impediría el ejercicio de nuevas liquidaciones por la Administración.

El *artículo 240 de la LGT* dispone para la resolución en la vía económico-administrativa que:

*1. La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido ese plazo el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente.*

Conviene recordar que si bien la Administración debe perseguir en sus actuaciones el interés general, con sujeción a la ley, a los jueces, les impone, 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.

### **3.9.- Evolución jurisprudencial de la cuestión planteada.**

#### **a.- 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 y Juzgados contencioso-administrativos.

Aun estando conforme con esta línea jurisprudencial, hemos 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, sea posible 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 aun 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. 1.1, 9.1 ,



9.3 y 103.1 de la Constitución ) y no que pueda reiterar, una vez vencida judicialmente el mismo acto "hasta que acierte".

**b.- El cambio jurisprudencial.- Posibilidad de ejercicio "sine die" del derecho a liquidar.**

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

La sentencia, 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 no pacífica, pues la motivación es la causa que justifica el acto administrativo, y se regulaba 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 decía 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 disponía 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, permitía 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".

Entendemos 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 o bligado 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 los 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 imprescindibles 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 ordena 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).*

e.- 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 más si existe "bis in idem ", implica que la situación es la misma, por lo que igualmente se daría la situación de cosa juzgada.

f.- La Administración tiene potestad de volver 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 hemos sostenido anteriormente 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".

**- 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 sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia sentencia (FJ 5).

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

*"a) La posibilidad senatoria 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, compartimos que por sistemática y por su propia naturaleza los artículos de la ley de procedimiento común 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 de la LGT sólo prevé el caso de una resolución administrativa o judicial " que ordenen la retroacción". No la reiteración 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 Frías 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 reiteración 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).

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. La respuesta de la Administración ha de ser exhaustiva, completa, como la de los órganos judiciales, según dispone la LEC y la jurisprudencia de esta Sala.

Igualmente el *artículo 239 de la LGT* dispone que :

*"2. Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados.*

*3. 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".*

**d.- Reiteración de la jurisprudencia en sentencias posteriores.  
Matizaciones a la tesis jurisprudencial. Sentencias 15 de junio de 2015**

(casación 1551/14, FJ 5<sup>o</sup>) y 29 de junio de 2015 (casación 2875/2015 FJ 2<sup>o</sup>), entre otras.

**d.1 La retroacción no permite tramitar otra vez el procedimiento o completar la instrucción pertinente.**

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.

**d.2. Si ha habido sentencia, el control del acto reiterado ha de hacerse por los órganos jurisdiccionales, sin vía económico-administrativa previa.**

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 artículos 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. Pero en definitiva esa nueva liquidación no es sino el reflejo exacto de la estimación parcial implícita de la resolución económico-administrativa, cuya falta de adecuación hará que se plantee un incidente ante el órgano que dictó la resolución económica, o de la sentencia judicial, pudiendo impugnarse la resolución administrativa nueva, en tanto se desvíe del contenido exacto de la sentencia o de la resolución del económico que se ejecuta.

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.

Y la misma solución ha de aplicarse en la ejecución de las resoluciones del económico-administrativo, en este sentido el artículo 241 ter. Recurso contra la ejecución, dispone que:

"1. Los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquéllas.

2. Si el interesado está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa, podrá presentar este recurso.

4. El plazo de interposición de este recurso será de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

*5. La tramitación de este recurso se efectuará a través del procedimiento abreviado, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial. El procedimiento aplicable determinará el plazo en el que haya de ser resuelto el recurso".*

### **TERCERO.- Conclusión.**

A mi juicio la respuesta a las cuestiones planteadas debería ser la siguiente:

i. los actos dictados por la Administración tributaria en ejecución de una resolución judicial que se limita a anular una liquidación tributaria por falta de motivación, sin abordar el fondo del asunto, no suponen una retroacción de actuaciones -si no se ordena ésta formalmente en el fallo - y si se ordena forman parte del mismo procedimiento de gestión en el que tuvo su origen el acto administrativo anulado por aquélla.

ii. La Administración no ostenta en cumplimiento de lo ordenado en la sentencia una potestad propia, debiendo limitarse a observar lo mandado por los Tribunales de Justicia (  *artículo 117.3 CE , en relación con los artículos 103 y siguientes de la LJCA*  ).

En Madrid a 22 de diciembre de 2020.

D. José Díaz Delgado.

**PUBLICACIÓN** . Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.