

LA CONSOLIDACIÓN DEL DOBLE TIRO: ANULADA UNA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA POR RAZONES DE FONDO O SUSTANTIVAS CABE LIQUIDAR DE NUEVO SI LA OBLIGACIÓN NO HA PRESCRITO

Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2014, rec. núm. 1014/2013

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. USP-CEU

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) objeto de este comentario plantea la tensión entre los principios de justicia tributaria y eficacia administrativa frente a los de seguridad jurídica y tutela judicial, prevaleciendo los primeros en la doctrina conocida como «doble tiro» frente al «tiro único» preconizado por algunos tribunales y parte de la doctrina. Sin embargo, la discrepancia de tres magistrados pone de manifiesto que tal vez esa doctrina camine hacia la no interrupción de la prescripción cuando la liquidación se anule por razones de fondo o, incluso, de forma.

1. SUPUESTO DE HECHO

Por acuerdo de 27 de septiembre de 2004, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña liquidó, a Alcohólera Catalana, SA, el impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas (757.474,82 €) y el consiguiente impuesto sobre el valor añadido (IVA) (120.310,95 €) de los ejercicios 1999 a 2001.

Interpuesta reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña (número 08/9079/04), se anularon dichas liquidaciones por Resolución de 30 de marzo de 2009, porque los tributos fueron liquidados contemplando un único periodo plurianual (los años 1999, 2000 y 2001), cuando, de acuerdo con la normativa reguladora de ambos impuestos, debieron serlo por meses o trimestres. Por ello, reconoció el derecho de la compañía reclamante a la devolución de las cantidades que resultasen indebidamente ingresadas, así como al cobro de los correspondientes intereses.

El Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) interpuso recurso de alzada, argumentando que el defecto que determinó la anulación era de alcance formal, por lo que el pronunciamiento procedente era el de retroacción de actuaciones para subsanarlo.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Resolución de 22 de marzo de 2011 (NFJ042546), concluyó que el defecto que determinó la anulación era de «naturaleza material» al derivar «de la aplicación incorrecta de la normativa liquidadora del tributo» (FJ 5.º), lo que no impedía la práctica de nueva liquidación (FJ 7.º).

Este criterio fue ratificado por la Sentencia de 8 de octubre de 2012 (NFJ055818), de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (AN), aduciendo que «la anulación de las liquidaciones por el defecto apreciado [...] no impide [...] la práctica de nuevas liquidaciones en relación con el tributo y periodos afectados, con dos limitaciones: la que impone la prescripción de los derechos de la Administración a liquidar la deuda tributaria y la que impone el principio que prohíbe la *reformatio in peius*».

Alcoholera Catalana, SA recurrió en casación para la unificación de doctrina frente al anterior pronunciamiento, considerando que infringe el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria (LGT) de 2003 –que prescribe la retroacción por defectos formales estimados en la resolución económico-administrativa–, conculca los principios de seguridad jurídica y de igualdad (arts. 9.3 y 14 de la Constitución) y desconoce el derecho a obtener la tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la Constitución), contradiciendo al propio tiempo la doctrina sentada en diversas Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) [Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2010 (NFJ041028), y Cataluña de 27 de noviembre de 2008 (NFJ044425) y 13 de enero de 2011 (NFJ057123)] y de la AN [25 de septiembre de 2008 (NFJ030275)].

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La cuestión planteada en este recurso de casación para la unificación de doctrina es la de si, anulada una liquidación tributaria por incurrir en defectos de fondo, materiales o sustantivos, la Administración puede liquidar de nuevo.

La Sala de instancia, en la sentencia impugnada, da una respuesta positiva, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y que, con el nuevo acto, no se incurra en reforma peyorativa.

En contra de una nueva liquidación cita el recurrente las SSTSJ de Cataluña de 27 de noviembre de 2008 (NFJ044425) y 13 de enero de 2011 (NFJ057123). En ambas se había anulado una liquidación del IVA por estar referida al año natural en lugar de a los periodos impositivos trimestrales propios de dicho tributo. Los fallos consideran dicho defecto sustantivo, por lo que no procede la retroacción de actuaciones prevista para los casos en que la anulación sea consecuencia de defectos formales, pero tampoco es posible aprobar nuevas liquidaciones sustitutivas de la anulada.

Menciona igualmente la SAN de 25 de septiembre de 2008 (NFJ030275), que enjuicia la anulación de una liquidación del impuesto sobre sociedades por haberse equivocado la Inspección en la determinación del momento del devengo de un ingreso derivado de una relación contractual, y la posterior retroacción de actuaciones para determinar el importe de los ingresos devengados. La sentencia concluye que no se pueden reponer las actuaciones «con la finalidad de conceder a la Administración una segunda oportunidad para practicar otra nueva liquidación» por constituir una vulneración «del principio de seguridad jurídica».

El recurrente se refiere también a la STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2010 (NFJ041028), pero en este caso se justifica la retroacción de actuaciones por tratarse de un defecto formal: haberse entendido las actuaciones inspectoras con una persona carente de la debida representación del contribuyente.

El TS se plantea un doble interrogante: ¿cabe retrotraer las actuaciones cuando se anula una liquidación tributaria por razones sustantivas o de fondo? Y, en el caso de que la respuesta sea negativa, ¿la imposibilidad de dar marcha atrás en el procedimiento significa que la Administración tributaria no puede ya dictar una nueva liquidación en sustitución de la anulada?

La respuesta a la primera pregunta es negativa: nuestro sistema jurídico-tributario no contempla la retroacción de actuaciones para los casos en que se anula un acto por razones materiales. El artículo 239.3 de la LGT dispone que la resolución que adopten los órganos de revisión económico-administrativa puede ser estimatoria, desestimatoria o de inadmisibilidad. Cabe que la resolución estimatoria anule total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales (art. 239.3, primer párrafo, de la LGT). La eventual retroacción de actuaciones tiene como objeto subsanar defectos o vicios formales para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante (arts. 239.3, segundo párrafo, de la LGT, y 66.4 del RD 520/2005). También puede servir 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 [SSTS de 24 de mayo de 2010 (NFJ039264) y de 21 de junio de 2010 (NFJ039265), entre otras muchas]. Por el contrario, «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» (FJ 3.º).

En cuanto al segundo interrogante, sostiene la sentencia que el recurrente «confunde la imposibilidad de que se vuelva hacia atrás en el procedimiento para recorrerlo de nuevo con la prohibición de que, anulado un acto administrativo de liquidación tributaria, no pueda ser sustituido por otro» (FJ 4.º). La no retroacción de actuaciones no impide a la Administración aprobar otra liquidación [STS de 14 de junio de 2012 (NFJ048091)], pudiendo esta dictar un nuevo acto ajustado a derecho sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, mientras su potestad esté viva. En consecuencia, «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».

Añade el Tribunal entre paréntesis que la solución es distinta cuando el acto tributario sea sancionador, pues en tal caso la posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio *ne bis in idem*, en su dimensión procedimental, como se subrayó en las Sentencias de 22 de marzo de 2010 (NFJ038352), 26 de marzo de 2012 (NFJ046790), 7 de abril de 2014 y 11 de abril de 2014 [casación para la unificación de doctrina 164/13, FJ 6.º (NFJ054256)].

Según la sentencia, la Administración no está obligada a acertar siempre, y *si no se permitiera la liquidación posterior se contravendrían el principio de eficacia administrativa y la justicia del sistema tributario* (arts. 103.1 y 31.1 CE, respectivamente). La seguridad jurídica no impide el posterior ejercicio de la potestad liquidatoria tras la anulación del acto en el que se manifiesta, si bien debe salvaguardarse mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas. *La Administración, en aras del interés general, al que ha de servir, con plenas garantías de defensa del contribuyente, debe ejercer la potestad que el legislador le ha atribuido* (FJ 4.º).

Con ello no quiebra el derecho a obtener la tutela judicial efectiva, pues el pronunciamiento judicial que anuló el acto por razones de fondo «se agota en la propia decisión anulatoria y en la expulsión del acto anulado del mundo del derecho», pero no queda sin contenido tras el nuevo acto, dictado en el ejercicio legítimo de su potestad. Por la misma razón, tampoco padece el principio de irrevocabilidad de las resoluciones económico-administrativas ni el principio de cosa juzgada.

Apostilla que «no obstante, y con independencia de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, la facultad de la Administración de liquidar de nuevo no es absoluta, pues este Tribunal Supremo viene negando todo efecto a la liquidación que incurre de nuevo en el mismo error». Citando la Sentencia de 26 de marzo de 2012 (NFJ046790), añade que «en esas situaciones, la negativa a practicar una tercera liquidación deriva del principio de buena fe al que están sujetas las administraciones públicas» en su actuación (art. 3.1 de la Ley 30/1992), y del «principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario» (art. 3.2 de la LGT) —dicha sentencia afirmó que «la «santidad de la cosa juzgada» impide dictar una tercera liquidación [STS de 7 de octubre de 2000 (NFJ009526)]»—. Es corolario de la proscripción del abuso de derecho que dimana del sometimiento de la Administración a la ley y al derecho (art. 103.1 de la CE) y pretende luchar contra la obstinación en el error «por atentar contra su deber de eficacia» (art. 103.1 de la CE), «desconociendo el principio de seguridad jurídica» (art. 9.3 de la CE) (FJ 4.º).

Concluye como doctrina, con la sentencia impugnada, que «la anulación de una liquidación tributaria por razones de fondo no impide a la Administración liquidar de nuevo si el derecho a fijar la deuda tributaria no ha prescrito y siempre que no incurra en *reformatio in peius*» (FJ 4.º *in fine*).

La sentencia cuenta con dos votos particulares y la discrepancia de tres magistrados.

El magistrado Frías Ponce, en un voto al que se adhiere Martínez Micó, discrepa en cuanto el fallo reconoce eficacia interruptiva de la prescripción al acto anulado, lo que implica que la Administración siempre tiene plazo para volver a liquidar al interrumpirse con la reclamación o recurso, premiando al responsable del vicio [en contra de la interrupción se remite a la STS de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299), que luego se mencionará, aunque utiliza otro argumento]. Añade que procede institucionalizar la protección de un deber de buena administración y un correlativo derecho del ciudadano a que se traten sus asuntos imparcial y equitativamente, y dentro de un plazo razonable, conforme al artículo 41.1 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE).

Para el magistrado Garzón Herrero el problema está en dilucidar cuándo han prescrito los actos liquidatorios, dependiendo de si la obligación cambia en sus elementos esenciales o acci-

dentales. El mero cambio de los elementos accidentales de la obligación inicialmente liquidada hace que la interrupción de la prescripción operada sobre la obligación inicial deba seguir produciendo efecto en la obligación modificada. Por el contrario, cuando el cambio se produce en elementos esenciales, identificativos, de la obligación inicial, la interrupción de la prescripción efectuada sobre la prescripción de la obligación inicial no puede operar sobre la obligación modificada. En este caso, al alterarse el elemento temporal del hecho imponible del IVA, se modifica esencialmente la obligación tributaria. En tal caso, «no produce interrupción de la prescripción la obligación inicial liquidada en la segunda liquidación que contiene un elemento temporal esencial y distinto de la inicial». En consecuencia, en este supuesto la liquidación anual, no interrumpió la prescripción sobre la segunda liquidación que es trimestral, por lo que ha de declararse prescrita.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Esta sentencia resuelve un recurso de casación para la unificación de doctrina declarando que la Administración puede dictar una nueva liquidación cuando ha sido anulada la anterior por razones de fondo o materiales. Únicamente se impide en los siguientes casos:

- Si ha prescrito el derecho a liquidar la deuda tributaria (por nulidad de pleno derecho del acto anulado privándolo de eficacia interruptiva).
- En el ámbito sancionador, por chocar frontalmente con el principio *ne bis in idem*, en su dimensión procedimental.
- Si se trata de la tercera liquidación. No obstante, si se incurre en el mismo error fijado en la sentencia, se impediría una segunda liquidación (sería un acto dictado en contra de lo ejecutoriado y nulo de pleno derecho por afectar a la cosa juzgada). Aunque la sentencia parece impedir también una tercera oportunidad cuando la liquidación incurre de nuevo en el mismo error, lo procedente es declararla nula, como señaló la STS de 26 de marzo de 2012 (NFJ046790) («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, FJ 3.º»).
- Si se produce la *reformatio in peius* [el importe deberá ser inferior o igual al de la liquidación anulada, véase Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2010 (NFJ040839)].
- También, obviamente, por declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, según señaló la STS de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299).

De otro lado, si la anulación es por motivos formales se ordenará la retroacción de actuaciones, conforme al artículo 239.3 de la LGT (por ejemplo, omisión del trámite de audiencia que provoque indefensión).

El TS ya había acogido esta doctrina en la Sentencia de 26 de marzo de 2012 (NFJ046790), señalando que si bien no cabe la retroacción de actuaciones cuando el acto es anulado en la vía económico-administrativa por razones de fondo, ello no significa «que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación ajustada a Derecho, mientras no haya decaído su derecho por el transcurso del tiempo», con base en «el principio de eficacia administrativa y el diseño de un sistema justo en el que cada cual ha de tributar de acuerdo con su capacidad económica».

Posteriormente, la STS de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299) en interés de ley extendió esta doctrina a la anulación de la liquidación en vía contencioso-administrativa, señalando que la estimación del recurso judicial por razones de fondo, «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» (FJ 5.º). Se funda para ello en la normativa administrativa y tributaria. De un lado, los artículos 66 y 67 de la Ley 30/1992 consagran los principios de conservación de actuaciones y de convalidación de los actos anulables para la subsanación de los vicios. De otro, el artículo 26.5 de la LGT prevé que cuando sea preciso practicar una nueva liquidación por haber sido anulada otra por resolución administrativa o judicial, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación. Y el artículo 70 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa de 2005 dispone que la ejecución de las resoluciones de los tribunales de justicia se efectuará de acuerdo con los artículos 66 y 67 del mismo en lo que no se oponga a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA): conservación de los actos y trámites no afectados por la causa de anulación por razón de fondo, retroacción de las actuaciones por vicio de forma y anulación de los actos posteriores con causa en el anulado, así como devolución de los intereses y garantías o cantidades indebidamente ingresadas en caso de estimación total del recurso o la reclamación. Ante tal tesis, 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 (FJ 5.º). La sentencia cuenta con tres votos particulares de Frías Ponce (partidario de la no interrupción de la prescripción de los actos anulables), Martínez Micó (en el sentido de negar la retroacción si no ha sido solicitada en vía judicial, por el principio dispositivo que rige en el proceso contencioso-administrativo, por lo que debería haberse limitado a anular la liquidación, postura que compartimos) y Garzón Herrero (contrario a la admisión del recurso por exceso procesal y a la interrupción de la prescripción si «se trata de actos con distinto contenido, alcance y elementos»).

Tras esta resolución, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de junio de 2013 [núm. 776/2013 (NFJ052102)] entendió que en el ámbito sancionador no procedía esta doctrina por vulnerar el principio *non bis in idem* si el defecto es de fondo y la tutela judicial efectiva en caso de defectos de procedimiento, como era en este caso al obviarse la tramitación separada del procedimiento sancionador: «No creemos que pueda calificarse de razonable una interpretación de las normas de ejecución de la sentencia que prima los defectos en la actuación de la Administración. Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional (TC), por ejemplo, al abordar el tema del silencio administrativo y el plazo de interposición del recurso judicial [SSTC 6/1986 y 14/2006 (NCJ041126)] o el de las notificaciones defectuosas del acto impugnado (SSTC 25/1982 y 179/2003 (NCJ042086)]. Este resultado

del proceso judicial aboca, no ya a una desproporcionada limitación del derecho a la tutela judicial efectiva, sino al vaciamiento práctico de su contenido, teniendo en cuenta además el efecto disuasorio que sobre el obligado tributario ejerce la posibilidad de que la Administración tributaria mantenga indefinidamente el conflicto jurídico pese a haber sido vencida en un primer proceso judicial».

De entre los pronunciamientos contradictorios citados por el recurrente queremos destacar la STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2010 (NFJ041028). Esta resolución nos pone sobre la pista de tres de los problemas fundamentales que plantea la revisión de actos anulados por sentencia judicial, si bien en este caso obedecía a una cuestión formal como es la falta de representación. De un lado, afirma que la viabilidad de subsanación de los vicios del acto administrativo (especialmente en los casos de defecto de forma o de procedimiento), es apoyada por el legislador en la vía administrativa –procedimiento y revisión–, que es donde debería utilizarse esa amplitud de facultades sanatorias, pero no en el procedimiento jurisdiccional que concluye con una sentencia judicial. Así, la LJCA de 1998 no lo contempla, previéndose en los artículos 68 y siguientes de dicha ley que la sentencia solo puede tener alguno de los siguientes fallos: inadmisibilidad del recurso, desestimación o estimación por anulación total o parcial del acto administrativo impugnado; en tanto que en los artículos 103 y siguientes del mismo cuerpo legal –reguladores de la ejecución de sentencias– nada se dice sobre la posibilidad de remediar los vicios que hayan dado lugar a la estimación del recurso con anulación del acto administrativo impugnado. Por el contrario, «las sentencias judiciales de lo que están dotadas es del más que conocido principio de cosa juzgada» (FJ 3.º). De otro, el fundamental derecho a la tutela judicial efectiva, para su plena efectividad requiere «que las resoluciones judiciales se ejecuten en sus propios términos» [STC 207/2003 (NSJ014343)], e «impide que órganos administrativos o judiciales desconozcan o contradigan las situaciones jurídicas declaradas o reconocidas en una sentencia que haya adquirido firmeza» [derecho a la intangibilidad, inmodificabilidad o invariabilidad de las resoluciones judiciales firmes, STC 204/2003 (NCJ042300)]. Por último, frente al principio de seguridad jurídica, plantea el «riesgo de latencia *sine die* del conflicto, dejando en manos de la Administración dilatar de manera indefinida la situación de injusticia», en una suerte de *reformatio in peius* que genera un daño a quien lleva la razón, enjuiciándose en el caso de autos el impuesto sobre la renta de las personas físicas de 1993, 17 años antes del pronunciamiento (FJ 4.º). Y concluye que «no resulta factible reiterar los actos administrativos tributarios una vez que los mismos han sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación» (FJ 5.º).

En suma, la subsanación de los vicios del acto administrativo está pensada para la vía administrativa pero no para la vía judicial, donde las sentencias judiciales están dotadas del principio de cosa juzgada. El derecho a la tutela judicial efectiva implica la intangibilidad de la resolución judicial por lo que el órgano administrativo no puede desconocer la sentencia judicial firme, y el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas. Y la seguridad jurídica padece por el excesivo alargamiento del proceso al someter al ciudadano a un segundo procedimiento en una suerte de *reformatio in peius*, quebrando, además, la confianza legítima y la prohibición de arbitrariedad.

Hay que decir que la sentencia objeto de este comentario se refiere expresamente a la vía económico-administrativa –«una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-adminis-

trativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo»—, si bien unos párrafos después afirma que no vulnera la tutela judicial efectiva «el pronunciamiento judicial (o económico-administrativo, en su caso) que anula una liquidación tributaria por razones de fondo» (FJ 4.º).

La sentencia justifica su fallo en cumplir con el mandato constitucional de los artículos 31.1 –deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica mediante un sistema tributario justo– y 103.1 de la Constitución –la Administración pública servirá con objetividad los intereses generales, bajo el principio de eficacia, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho–.

Frente a ello cabe significar que *la capacidad económica no se manifiesta en todos los obligados tributarios* (por ejemplo, en el responsable, Tejerizo). Es, también, *cuestionable que la eficacia administrativa se promueva permitiendo corregir errores sustanciales tras la anulación de las liquidaciones tributarias en sede judicial*, pues puede desembocar en una mayor incompetencia. Debe, en fin, plantearse si *el interés general es el interés recaudatorio –sobre todo en este periodo de crisis– o la salvaguarda de la ley y la seguridad jurídica*. Hay que recordar que uno de los argumentos de la Abogacía del Estado en la STS de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299) a favor de una segunda liquidación, tras la anulación judicial de liquidaciones tributarias por defecto de forma [frente a la STSJ de la Comunidad Valenciana de 27 de octubre de 2010 (NFJ049302)], es que impedirlo supondría un importe medio anual de 125.460 millones de euros entre 2007 y 2008, en que se estimaron 1.068 recursos por defectos de forma, el 18,95 % según la AEAT. Llama la atención que se escogieran esos ejercicios, cuando las actas recurridas eran por los años 1992 y 1993 (así lo observó acertadamente Garzón Herrero en su voto particular a dicha sentencia, señalando que dichos datos debían «ser considerados como absolutamente irrelevantes»). En cuanto a la relevancia de la seguridad jurídica, baste mencionar que el Informe del Consejo General del Poder Judicial de 30 de septiembre de 2014 al Anteproyecto de LGT advierte, como cuestión previa y general a dicha disposición «de la necesidad de que se incremente la seguridad jurídica del contribuyente en la norma proyectada».

Pero *junto al fin perseguido están los medios, y el artículo 103.1 prescribe que la Administración actúe «con objetividad» y «con sometimiento pleno a la ley y al Derecho»* (LJCA, tutela judicial y seguridad jurídica). La objetividad en la actuación otorga relevancia al principio de proporcionalidad, que la Ley 30/1992 aplica en la ejecución de actos administrativos y determinación normativa y aplicación del régimen sancionador, y el artículo 3.2 de la LGT entiende como la adecuación entre medios y fines. En torno a este principio *la medida restrictiva de un derecho fundamental debe superar «el juicio de proporcionalidad»* a cuyo efecto es necesario constatar si se cumplen los tres requisitos o condiciones siguientes: (i) si la medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); (ii) si, además, es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito (juicio de necesidad); (iii) y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto. Ciertamente se cumple el primer objetivo. La sentencia justifica la reiteración de la liquidación en el interés general, conforme al cual la Administración debe ejercer la potestad que el legislador le ha atribuido, y para salvaguardar el principio de eficacia administrativa y la justicia del sistema tributario. Al reiterar la liquidación se procura un ingreso por la omisión de un tributo que beneficia al conjunto de ciudadanos, se permi-

te el ejercicio de la potestad administrativa y se cumple con el mandato del artículo 31.1 de la CE (esto último en caso de que la capacidad económica justifique la imposición, lo que no sucedería en el caso de los responsables o sucesores), lo que cabría equiparar al interés general. El segundo y el tercero, en cambio, no están tan claros. No es necesaria en cuanto que podría utilizarse una medida más moderada, como luego se verá. Y no es ponderada en cuanto que el interés general no puede justificar una merma tan importante de los principios de seguridad jurídica, tutela judicial, legalidad administrativa e igualdad de partes en el proceso. Tal vez el resultado del proceso judicial no vacíe de contenido la tutela judicial, como afirmó la STSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de junio de 2013 (NFJ052102), pero sí constituye una desproporcionada limitación de la misma.

De otro lado, *la sentencia sostiene que la Administración, en aras del interés general, debe ejercer la potestad que el legislador le ha atribuido, pero lo cierto es que ya lo hizo, de forma incorrecta, y los tribunales lo ratificaron como un defecto sustancial.* Añade que «no se le otorga una ventaja injustificada, sino una habilitación para hacer cumplir el mandato que el constituyente incorporó en los artículos 31.1 y 103.1 de la Constitución». *Pero si el contribuyente se equivoca en la autoliquidación y los tribunales dan la razón a la Administración no tiene una segunda oportunidad, por lo que sí está en una situación de ventaja frente a aquel.* No se produce la igualdad de partes que debe presidir la relación Administración-administrado en sede judicial. La idea de igualdad de partes no puede desconocerse ni siquiera sobre la base de los intereses generales de la Hacienda Pública (VALDÉS COSTA, págs. 72 y ss., GARCÍA NOVOA, pág. 2.198). El sometimiento pleno a la ley y al Derecho recogido en el artículo 103.1 enlaza con lo previsto en el artículo 106.1 de la Constitución, cuando se atribuye a los tribunales el control de la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa.

Afirma que no se vulnera la tutela judicial efectiva porque no se deja sin contenido el pronunciamiento judicial o económico-administrativo que anuló la liquidación tributaria (tal resolución «se agota en la propia decisión anulatoria y en la expulsión del acto anulado del mundo del derecho»), pero la reiteración de una liquidación anulada por defectos de fondo equivale a suprimir los efectos de dicho pronunciamiento.

La sentencia contiene cuatro aspectos que pueden limitar su efecto negativo para el contribuyente:

- Se impide reconocer una tercera oportunidad, en aras del principio de buena fe, al que están sujetas las Administraciones públicas en su actuación (art. 3.1 de la Ley 30/1992), por la proscripción del abuso de derecho y por el principio de seguridad jurídica proclamado en el artículo 9.3 de la Constitución [STS de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299)].
- La facultad de la Administración no es absoluta, pues está sujeta al límite de la prescripción, considerando que no la interrumpen los actos nulos de pleno derecho, pero sí los actos anulables por razones formales o de fondo. Llama la atención que no se aplique correctamente esta doctrina, como hacen los votos particulares, privando de efecto interruptivo a la liquidación anulada.

- Frente al artículo 26.5 de la LGT, que computa el interés de demora «hasta el momento que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución», el tribunal entiende que la Administración ha de tener en cuenta como día final del cómputo la fecha de la liquidación administrativa inicialmente anulada. Pese a contravenir la LGT, es lo más correcto pues el obligado tributario no es responsable del error de la liquidación inicial que ha motivado una segunda liquidación con un considerable retraso. *Ello se aplicará en los supuestos de nulidad de pleno derecho de la liquidación, retroacción por defectos formales y anulación por razones de fondo. En cambio, en caso de anulación parcial sí opera el artículo 26.5 de la LGT*, como observa FALCÓN Y TELLA. Ello conforme al principio jurídico sentado por el TS (SS de 27 de febrero y 20 de marzo de 1990) de que «la necesidad de servirse del proceso para obtener la razón no debe volverse en contra de quien tiene la razón».
- En materia sancionadora, pues señala el tribunal en tal caso chocaría frontalmente con el principio *ne bis in idem*, en su dimensión procedimental, citando las Sentencias de 22 de marzo de 2010 (NFJ038352), 26 de marzo de 2012 (NFJ046790), 7 de abril de 2014 y 11 de abril de 2014 (NFJ054256). No se mencionó, en cambio, esta circunstancia en el recurso de casación en interés de ley resuelto el 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299), pese a tratarse de un acuerdo de imposición de sanciones.

El principal problema que plantea esta doctrina está en el excesivo tiempo del proceso y en la prescripción.

En cuanto a lo dilatado del plazo, la obligatoriedad de la vía económico-administrativa genera una dilación exagerada en un solo proceso e inasumible en dos procedimientos judiciales. La anterior Sentencia de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299) enjuiciaba unas liquidaciones del impuesto sobre sociedades de 1992 y 1993, el acta inicial era de febrero de 1997, se anuló primero por STSJ de la Comunidad Valenciana de 2 de junio de 2003 y luego por otra del mismo Tribunal el 27 de octubre de 2010 (NFJ049302). La STSJ de la Comunidad Valenciana de 12 de diciembre de 2012, anterior a la publicación de la STS de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299), reitera la doctrina del tiro único y apela al concepto de tutela judicial tempestiva, recogido en el artículo 6.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH), ya que se trata de un litigio cuya resolución judicial se produce once años después del inicio del procedimiento administrativo, argumentos que refuerzan la declaración de nulidad postulada. El artículo 6.1 del CEDH señala que «Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley...» (véase Serrano Contreras c. España, Sentencia de 20 de marzo de 2012, en que se consideró vulnerado dicho precepto por una duración de más de once años). La única vía posible que queda abierta y que podría ser planteada por los tribunales es la cuestión de inconstitucionalidad basada en la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, aunque también cabe la posibilidad de acudir al TC, en recurso de amparo, o al Tribunal Europeo de Derechos Humanos. El magistrado Frías Ponce se refiere a la protección de un deber de buena administración y un correlativo derecho del ciudadano a que se traten sus

asuntos imparcial y equitativamente, y dentro de un plazo razonable, conforme al artículo 41.1 de la CDFUE. Convenimos en que tanto el artículo 6.1 del CEDH como los artículos 41.1 y 47 de la CDFUE –que desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa tiene el mismo valor jurídico que los Tratados constitutivos–, son dos referentes que se pueden invocar si por causa de dilaciones imputables al Estado se excede el plazo razonable previsto en ambas normas.

Sobre la prescripción, la anulación de la liquidación por defectos de fondo debería conllevar la supresión de uno de sus efectos jurídicos fundamentales, como es su interrupción, según se desprende de los votos particulares. Ello debiera suponer, en palabras del magistrado Garzón Herrero, la prescripción de la nueva obligación surgida de la segunda liquidación al no haberse interrumpido la prescripción como consecuencia de la primera. Aprecia que sí se produce la interrupción en los actos anulables por razones procedimentales, pero cuando el cambio se produce en elementos esenciales de la obligación inicial, dado que la segunda liquidación genera una obligación que ha sido esencialmente modificada, no interrumpe el plazo de prescripción de la primera. El magistrado Frías Ponce se remite a su voto a la Sentencia de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299). En esta y otras anteriores sostiene que ni la Ley 30/1992 ni la LGT se pronuncian sobre la virtualidad interruptiva o no de la prescripción de actos administrativos declarados nulos o simplemente anulados. Ante el silencio normativo colige que el acto anulable solo mantiene su eficacia si el particular afectado no reacciona frente al mismo en tiempo y forma, deviniendo firme e inatacable. Pero si se impugna y el recurso es estimado, es razonable pensar que el acto anulatorio priva de todo efecto al acto anulado, perdiendo también su virtualidad interruptiva de la prescripción. Concluye que «la distinción entre nulidad radical y anulabilidad no es determinante... pues en ambos casos estamos ante actos inválidos, que no pueden producir efecto alguno». Además «en el ámbito de la recaudación de cuotas de la Seguridad Social, ha proclamado todo lo contrario a lo que se sostiene en la esfera tributaria. Así las Sentencias de 3 de julio de 2000 y 29 de septiembre de 2004, que declaran que solo los actos válidos producen los efectos que la ley prevé para ellos, como es la interrupción de la prescripción». FALCÓN Y TELLA comparte este criterio y añade que ello no impide que la Administración rectifique por sí misma y dicte una nueva liquidación que no sea más gravosa para el particular, incentivando que la Administración corrija de inmediato cualquier defecto detectado. Esta es la orientación del voto particular del magistrado Garzón Herrero a la Sentencia de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299), cuando afirmó que si se denuncia que en un acto de la Administración concurre un vicio «la Administración está obligada (si al final el vicio denunciado concurrió) a rectificarlo de modo inmediato y sin esperar a que se produzca la sentencia que así lo declare».

La solución vendría de la agilidad de la Administración, cuando se interponga un recurso, reiterando la liquidación mediante retroacción de actuaciones si hubo un defecto formal o iniciando un nuevo procedimiento si el vicio fue de fondo, sin esperar al pronunciamiento judicial. Si se espera al pronunciamiento judicial ya habrá transcurrido sobradamente el plazo prescriptorio –en la STS de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299) el acta era de febrero de 1997 y la STSJ de la Comunidad Valenciana de junio de 2003–, y lo mismo puede suceder si se demora hasta la resolución del TEAR, pues en el caso que se comenta el acta es de septiembre de 2004 y la resolución anulatoria del TEAR de marzo de 2009. Es obvio que hay que dotar de más recursos a los tribunales para agilizar las resoluciones, pero conforme al principio de proporcionalidad y como

solución para conjugar la justicia material y la eficacia administrativa con los principios de seguridad jurídica y tutela judicial, consideramos que no se debe considerar interrumpida la prescripción cuando haya defectos de fondo [por la falta de vigencia de la norma que sirvió de cobertura a la liquidación, por aplicación de un periodo de liquidación diferente al legalmente establecido, por falta de motivación –véase el voto particular de Frías Ponce a las SSTs de 24 de mayo de 2010 (NFJ039264) y 21 de junio de 2010 (NFJ039265)–, etc.]. Ciertamente será difícil en ocasiones diferenciar los defectos formales de los sustanciales pero ello permitiría utilizar una medida más ponderada en la evaluación de los intereses en conflicto, y más equilibrada en la protección de la seguridad jurídica y la tutela judicial efectiva, de un lado, y la eficacia administrativa y la justicia del sistema tributario de otro, salvaguardando el interés general.

Bibliografía

BOSCH CHOLBI, J. L. [2013]: «Una decisión trascendental del Tribunal Supremo: la Sentencia de 19 de noviembre de 2012 sobre la retroacción de actuaciones por la Administración tributaria», *Tribunal Fiscal*, n.º 265.

CALDERÓN GONZÁLEZ, J. M. [2015]: «¿Cabría atribuir exclusivamente efectos interruptivos de la prescripción a los actos administrativos válidos? Argumentos en favor de esta tesis», *Tribunal Fiscal*, n.º 276.

CALVO VÉRGEZ, J. [2015]: «La determinación del *dies a ad quem* y del *dies a quo* del plazo de devengo de intereses de demora en aquellos casos de liquidaciones giradas tras la anulación de otra previa», *RCyT. CEF*, n.º 382.

FALCÓN Y TELLA, R. [2013]: «La posibilidad de que la Administración dicte una nueva liquidación en sustitución de la anulada: STS de 19 noviembre de 2012», *QF*, n.º 6.

GARCÍA DE PABLOS, J. F. [2013] «La retroacción de las actuaciones administrativas: comentario a la STS de 19 de noviembre de 2012», *QF*, n.º 8.

GARCÍA NOVOA, C. [2014]: «Problemática de la ejecución de resoluciones sobre la retroacción de actuaciones, el tiro único y las segundas oportunidades para liquidar», en ADAME MARTÍNEZ y RAMOS PRIETO (coord.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, IEF.

MARTÍN QUERALT, J. [2014]: «El polémico devengo de intereses de demora del artículo 26.5 LGT: los efectos colaterales de la retroacción de actuaciones», *Tribunal Fiscal*, n.º 271.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. [2007]: *La prescripción de las obligaciones tributarias*, Thomson-Aranzadi y AEDAF.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M. [2012]: «Alcance constitucional de la problemática de la reiteración de actos administrativos de naturaleza tributaria anulados judicialmente», *Tribunal Fiscal*, n.º 261.