

# DEFECTOS DE MOTIVACIÓN Y RETROACCIÓN DE LAS ACTUACIONES ORDENADA POR LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS

**Análisis de la RTEAC de 12 de marzo de 2015, R. G. 4203/2014**

**Mercedes Ruiz Garijo**

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Rey Juan Carlos*

## 1. SUPUESTO DE HECHO

El artículo 239.3 de la Ley General Tributaria y el artículo 66.4 del Reglamento de Revisión disponen que cuando una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) sea estimatoria se podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones materiales (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. El problema básico que se plantea en relación con estos preceptos es que no establecen un plazo máximo de resolución, a diferencia del procedimiento inspector, para el cual la Ley General Tributaria prevé un plazo específico (art. 150.5). Es decir, no existe una norma semejante cuando nos encontramos con un procedimiento de gestión tributaria.

En la resolución que comentamos el órgano económico-administrativo ordenó estimar parcialmente la reclamación planteada por los interesados, anulando la liquidación por defectos de motivación de las comprobaciones de valores realizadas por la Administración tributaria que sirvieron de base a dicha liquidación. En consecuencia, ordenó la retroacción de las actuaciones al momento anterior al acto de comprobación de valores. Lo llamativo es que después de dicha anulación no se obtuvo respuesta por parte de la Administración tributaria (realización de una nueva comprobación) hasta transcurridos más de 12 meses. Por si fuera poco, se mantuvieron algunos valores comprobados que sirvieron de base a la liquidación anulada. Frente a todo ello, los interesados volvieron a plantear una reclamación económico-administrativa contra las nuevas liquidaciones alegando su nulidad por defectos formales y añadiendo que las comprobaciones de valores que servían a la nueva liquidación eran defectuosas, al no estar suficientemente motivadas, produciéndose indefensión.

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El TEAC continúa desarrollando una interesante doctrina, ya iniciada en otras resoluciones [véase, por ejemplo, la Resolución de 27 de octubre de 2014 (NFJ056741)], para colmar la

laguna legal existente en la Ley General Tributaria en la que no se contiene un plazo máximo de resolución para los procedimientos de gestión tributaria en aquellos casos en los que se dicta una resolución o una sentencia que ordena la retroacción de las actuaciones. Para ello, el Tribunal parte y describe de forma exhaustiva la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre los tipos de resoluciones administrativas o judiciales en función de sus efectos [véanse las Sentencias de 9 de diciembre de 2013, rec. núm. 4494/2012 (NFJ053097), y de 29 de septiembre de 2014, rec. núm. 1014/2013 (NFJ055862)], que nos permitimos reproducir de forma breve:

- a) Resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas, que anulan una liquidación y ordenan la práctica de otra en sustitución de aquella.
- b) Resoluciones totalmente estimatorias por razones sustantivas o por razones de procedimiento, subsistiendo la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar, pero iniciando siempre un nuevo procedimiento.
- c) Resoluciones estimatorias en parte por razones formales, sin entrar en el fondo del asunto y sin ordenar la práctica de una nueva liquidación en sustitución de la que se anula pero ordenando, eso sí, la retroacción de actuaciones.

Considerando así que el último supuesto sería aplicable al caso analizado en la presente resolución que comentamos, y a la vista de lo establecido en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria y en el artículo 66 del Reglamento General de Revisión, el TEAC distingue a su vez dos tipos de actos en este tipo de resoluciones y, en consecuencia, dos tipos de plazos:

- a) Los actos dictados para ejecutar la resolución que ordena la retroacción de las actuaciones. Estos actos se circunscriben a anular la liquidación impugnada, a ordenar la retroacción y a devolver las garantías o importes ingresados, junto con la anulación, si existen, de los actos posteriores que traigan su causa del acto anulado. Estos actos no forman parte del procedimiento en el que tuviere su origen el acto objeto de impugnación. Por ello, considera el TEAC que resulta plenamente aplicable el plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento General de Revisión, para los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas.
- b) Los actos posteriores que tengan su causa en dicho acto anulado, actos por los que el procedimiento debe continuar hasta su terminación (el procedimiento no ha concluido o ha quedado reabierto por orden de la retroacción). Estos actos, en particular la nueva liquidación que se practique, no son de ejecución de la resolución sino que serán dictados en el seno del procedimiento de gestión, y estarán sujetos al plazo máximo de conclusión legalmente previsto (como es sabido, seis meses para dicho procedimiento, tal y como dispone el art. 104.2 de la Ley General Tributaria). En este caso, cumplida la orden de retroacción, los órganos de aplicación de los tributos deben continuar hasta la terminación de dicho procedimiento, que ha de concluir resolviendo sobre el fondo del asunto. Para ello, disponen del plazo que reste del procedimiento cuya liquidación se ha anulado, debiéndose deducir además el tiempo transcurrido hasta el momento.

La diferenciación que se acaba de describir permite al TEAC estimar la reclamación económico-administrativa en la medida en que habiéndose notificado la resolución que ordenaba la retroacción el 27 de junio de 2012 al órgano gestor, el procedimiento de gestión debía continuar. No obstante, como las liquidaciones finales no se notificaron hasta abril de 2014, advierte el TEAC de que se había producido la caducidad de todo el procedimiento, desde su inicio hasta su fin (no solo de la actividad desarrollada después de la resolución del TEAR sino también de la actuación desarrollada desde su inicio y que finalizó con la primera liquidación).

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

Como hemos indicado anteriormente, nos encontramos con una interesante resolución del TEAC en la que nuevamente se trata de colmar una laguna legal existente en la Ley General Tributaria en aquellos casos en los que el órgano revisor, advirtiendo de la existencia de un defecto en la motivación (calificado como defecto formal), anula una liquidación tributaria y ordena la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el vicio invalidante, de suerte que el plazo continúa contándose sin necesidad de reiniciar un nuevo procedimiento.

El punto de partida, el objetivo que subyace en esta resolución, nos ha resultado de lo más conveniente ya que el Tribunal económico-administrativo afronta también la tarea de establecer, si quiera de modo indirecto, un plazo que limite las posibilidades de recomprobar el valor de un bien cuando se ha producido la ausencia de motivación en el seno de un procedimiento de gestión tributaria. El resultado, sin embargo, no ha resultado tan óptimo como lo esperado. Situado en la conveniencia, incluso necesidad, de dicho plazo, el Tribunal observa, en primer lugar, la no aplicación analógica del plazo contenido en el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria, previsto para el procedimiento inspector. El rechazo a esta aplicación analógica tiene enorme trascendencia ya que, como es sabido, nos movemos entre el plazo de doce o veinticuatro meses (inspección) y el plazo de seis meses (gestión). Las razones que se argumentan para negar la aplicación analógica son de diversa índole: estrictamente sistemáticas (el art. 150 se encuentra ubicado no entre las normas comunes a todos los procedimientos tributarios); la ausencia de caducidad para el procedimiento inspector; y, en tercer lugar, «porque carecería de toda lógica otorgar en caso de retroacción en procedimientos de gestión un plazo adicional de otros seis meses, plazo este que coincidiría con el plazo máximo que inicialmente tendría la Administración para llevar a cabo el procedimiento, por contraposición a lo prevenido para la retroacción en caso de procedimiento inspector, donde el legislador prevé un posible plazo máximo adicional para la retroacción (de seis meses), para un procedimiento que tiene una duración inicial prevista de al menos el doble».

Pese a este esfuerzo delimitador no logramos comprender por qué carecería de toda lógica otorgar en caso de retroacción en procedimientos de gestión un plazo adicional de otros seis meses. Este plazo podría ser establecido expresamente en la Ley General Tributaria, junto con un procedimiento específico de ejecución, que podría no ser diferente en función de que el vicio invalidante se produjera en un procedimiento de inspección o en un procedimiento de gestión. Téngase presente que con la normativa actual si los defectos en la motivación de la comprobación de valores se hubieran producido en un procedimiento de inspección, la retroacción de actuaciones, dictada por el órgano

económico-administrativo, le hubiera situado al órgano de la inspección tributaria en una situación más holgada, e incluso privilegiada, en relación con el órgano de gestión en la medida en que el plazo del procedimiento hubiese sido más extenso. Tras la retroacción ordenada por el órgano económico-administrativo, dichas actuaciones podrían haberse desarrollado hasta la conclusión del plazo de doce meses (o veinticuatro) o del plazo de seis meses, si aquel periodo fuera inferior (art. 150.5 de la Ley General Tributaria). Es decir, como mínimo, el órgano inspector hubiese dispuesto de un plazo de seis meses para subsanar el vicio invalidante, plazo del que no disponen los órganos de gestión.

En el mismo sentido, en la resolución que comentamos es también relevante la delimitación de los casos en los que un órgano económico-administrativo puede decretar la retroacción de las actuaciones en un procedimiento de gestión, en virtud de lo dispuesto en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria. Este objetivo nos debe llevar a reflexionar sobre si la retroacción de las actuaciones es siempre lo más ventajoso para el contribuyente o si, por el contrario, en algunos casos, como el que comentamos (en el que el vicio invalidante ha sido la ausencia de motivación de una comprobación de valores), lo mejor sería la caducidad del procedimiento y, en su caso, la apertura de un nuevo procedimiento. Conviene tener así presente lo que ya expresaron algunos autores en relación con la retroacción de las actuaciones de que «en la práctica, la orden de retroacción de actuaciones para subsanar los errores cometidos (por muy meramente formales que fueran) desequilibra el fiel de la balanza a favor de una de las partes –precisamente, la infractora–, pues, en el ámbito tributario, ello se traduce normalmente en un perjuicio, también económico, para el obligado tributario recurrente» [BOSCH CHOLBI (2010a)].

El TEAC considera que la falta de motivación constituye un defecto formal y, por consiguiente, hace aplicable la teoría de la retroacción de las actuaciones en virtud de la cual, tal y como se recoge en la Ley 30/1992 (art. 113.2) y en nuestra Ley General Tributaria (art. 239.3) tras una resolución parcialmente estimatoria por motivos formales (no por motivos sustantivos), el procedimiento debe situarse en el mismo momento en el que se cometió el vicio que motiva la retroacción. En el caso analizado, según el órgano revisor, el vicio se cometió en las liquidaciones iniciales, en las que no se contenía una motivación suficiente y en las que se omitían ciertas cautelas que situaban a los interesados en una absoluta indefensión. Como consecuencia de dicha retroacción, se consideró que el procedimiento debía continuar y el plazo debía seguir computándose.

La pregunta que debemos hacernos es si la ausencia de motivación constituye un defecto sustantivo o un simple defecto formal causante de indefensión. El propio TEAC ha reconocido cómo esta distinción conceptual es, en muchos casos, sumamente difícil en la medida en que no existe una clara doctrina jurisprudencial sobre la misma ni tampoco sobre sus efectos (RTEAC de 24 de noviembre de 2010). Recientemente, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 15 de septiembre de 2014 (NFJ056145), ha calificado como defecto sustantivo la errónea calificación fiscal de unos contratos de compraventa, contratos simulados en lugar de operaciones vinculadas, a pesar de que dicho error se remitiese a un específico trámite para la valoración económica de las prestaciones contractuales. Se trataría de una sentencia realmente relevante porque el Tribunal, además, recordaba cómo la retroacción de las actuaciones por parte de los órganos económico-administrativos es algo excepcional. Según el Tribunal Supremo, los órganos económico-administrativos no pueden a su albur decretar la retroacción de las actuaciones haciendo abstracción

del vicio que determina la anulación de la liquidación tributaria. Fundamentaba su afirmación en las siguientes razones. Primera, porque el legislador ha querido distinguir entre las competencias en materia de liquidación («aplicación de los tributos», en la Ley de 2003) y de revisión, atribuyéndolas a instancias administrativas diferentes, de modo que hay que eludir todo entendimiento que atribuya a los Tribunales económico-administrativos competencias en materia de liquidación. Segundo, tampoco debe olvidarse, a juicio del Tribunal, 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. Sin embargo, 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 [véanse también otras Sentencias como la de 7 de abril de 2011, rec. cas. núm. 872/2006 (NFJ042593), 26 de marzo de 2012, rec. cas. núm. 5827/2009 (NFJ046790), y 25 de octubre de 2012, rec. cas. núm. 2116/2009 (NFJ055046)].

Esta doctrina podría ser aplicable, en nuestra opinión, al caso que analizamos. Podríamos preguntarnos si el incumplimiento de la obligación de motivar por parte de la Administración tributaria es un simple defecto formal (como puede serlo la falta del cumplimiento de un trámite de audiencia o, por ejemplo, la negativa a aportar una serie de documentos o facturas) o si, por el contrario, es un defecto sustantivo. En nuestra opinión, la ausencia de motivación constituiría un error sustantivo en la valoración de los bienes y, también, un motivo de nulidad de pleno derecho (la motivación es una cuestión de tutela judicial efectiva, una garantía procesal y, a su vez, el contenido mismo de una comprobación de valores). Dicho incumplimiento, imputable en exclusiva a la Administración tributaria, afectaría a la regularidad sustancial de la liquidación tributaria por lo que, en nuestra opinión, no podría decretarse, sin más, la retroacción de actuaciones por parte del órgano revisor. De la misma opinión es GARCÍA DÍEZ (2014), para quien el defecto de motivación refleja el incumplimiento por parte de la Administración tributaria de la carga de la prueba que le corresponde. Igualmente, como ha indicado ESEVERRI MARTÍNEZ (2007) «justifica la retroacción de actuaciones la falta de defensa del contribuyente; no la justifica, en cambio, la falta de diligencia del órgano administrativo con su conducta viciada de anulabilidad».

En consecuencia, las resoluciones del órgano económico-administrativo, basadas en defectos en la motivación, se estarían refiriendo a auténticas razones de fondo, de imposible corrección (la ausencia de motivación deslegitima un procedimiento de comprobación de valores), y no debería ser aplicable el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria, no pudiendo el órgano económico-administrativo, una vez anulada la liquidación, ordenar la retroacción de las actuaciones, con el fin de permitir a la Administración que vuelva a practicar la comprobación de valores. Esta imposibilidad situaría el desenlace jurídico no ya tanto en el terreno de la caducidad sino de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria [el propio Tribunal Supremo, en la Sentencia de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299), en un recurso para unificación de doctrina, también ha afirmado que el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas mediando insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores no tiene carácter ilimitado, pues está sometido, en primer lugar, al plazo de prescripción y, en segundo término, a la santidad de la cosa juzgada]. Al tratarse de una nulidad de pleno derecho, el acto de liquidación no habría interrumpido el plazo de prescripción de modo que en el momento en que se iniciase

un nuevo procedimiento de comprobación de valores, siguiendo la decisión del órgano de revisión, el derecho de la Administración podría estar prescrito.

Pese a lo anterior, el Tribunal Supremo se ha manifestado en numerosas ocasiones en sentido contrario, considerando el requisito de la motivación como un elemento meramente formal, una causa que posibilita la retroacción de las actuaciones [SSTS de 24 de mayo de 2010, rec. cas. núm. 35/2009 (NFJ039264), 19 de septiembre de 2008, rec. cas. núm. 533/2004 (NFJ034847), y 22 de septiembre de 2008, res. cas. núm. 1/2004 (NFJ030790), entre otras]. Y ello a pesar de que el Tribunal Constitucional ha afirmado que un déficit de motivación es productor de la anulabilidad del acto en la medida en que produce la indefensión en el administrado [STC núm. 232/1992, de 14 de diciembre (NSJ000577)]. En este contexto, la resolución del TEAC que comentamos no resulta sumamente forzada y es plenamente acorde con los razonamientos del Tribunal Supremo. Sea como fuere, y ante las dudas que se suscitan en la ejecución de este tipo de resoluciones, estimatorias parcialmente, sí que sería deseable (en la línea apuntada en un trabajo publicado recientemente por GARCÍA DÍEZ en el número 379 de esta *RCyT. CEF*) que se regulara un procedimiento donde se limitase la potestad revisora, extraordinaria, que ha sido reconocida a los órganos económico-administrativos. En especial, que se delimitase qué defectos permiten la retroacción de las actuaciones: si solo los formales, los materiales o cualquiera de ellos tal y como el Tribunal Supremo ha venido a admitir, en su Sentencia de 4 de abril de 2013, recurso de casación número 3369/2012 (NFJ050709), para la retroacción de las actuaciones en un procedimiento inspector, en una interpretación sumamente laxa del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria. Por último, un procedimiento donde se establezca un plazo máximo de duración de las actuaciones que se retrotraen, en función del motivo invalidante, y según estemos en un procedimiento de gestión o en un procedimiento de inspección. Se dotaría de cierta coherencia y uniformidad a las dos regulaciones existentes en la actualidad, se salvarían muchos de los problemas que se suscitan y se coadyuvaría, en gran medida, a garantizar la seguridad jurídica y las garantías de los administrados.

## Bibliografía

- BOSCH CHOLBI, J. L. [2010a]: «Sobre la imposibilidad judicial de ordenar la retroacción de actuaciones cuando se anula un acto tributario: ¿el inicio del fin de una polémica?», *Tribuna Fiscal*, núms. 238-239.
- [2010b]: «Los efectos de la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el planteamiento de un "mito jurídico" y el papel de los tribunales económico-administrativos», *Tribuna Fiscal*, núm. 233.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. [2007]: «Sobre la ejecución de las resoluciones en materia tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 7.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2011]: «La improcedencia de ordenar la retroacción de actuaciones cuando la liquidación se anula por razones de fondo: STS 7 abril 2011», *Quincena Fiscal*, núm. 15.
- GARCÍA DÍEZ, C. [2014]: «Una perspectiva sobre la ejecución y retroacción de actuaciones en el ámbito tributario», *RCyT. CEF*, núm. 379.
- MANZANO SILVA, E. [2014]: «La ejecución de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos», *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*, Editorial Bosch.

La diferenciación que se acaba de describir permite al TEAC estimar la reclamación económico-administrativa en la medida en que habiéndose notificado la resolución que ordenaba la retroacción el 27 de junio de 2012 al órgano gestor, el procedimiento de gestión debía continuar. No obstante, como las liquidaciones finales no se notificaron hasta abril de 2014, advierte el TEAC de que se había producido la caducidad de todo el procedimiento, desde su inicio hasta su fin (no solo de la actividad desarrollada después de la resolución del TEAR sino también de la actuación desarrollada desde su inicio y que finalizó con la primera liquidación).

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

Como hemos indicado anteriormente, nos encontramos con una interesante resolución del TEAC en la que nuevamente se trata de colmar una laguna legal existente en la Ley General Tributaria en aquellos casos en los que el órgano revisor, advirtiendo de la existencia de un defecto en la motivación (calificado como defecto formal), anula una liquidación tributaria y ordena la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el vicio invalidante, de suerte que el plazo continúa contándose sin necesidad de reiniciar un nuevo procedimiento.

El punto de partida, el objetivo que subyace en esta resolución, nos ha resultado de lo más conveniente ya que el Tribunal económico-administrativo afronta también la tarea de establecer, si quiera de modo indirecto, un plazo que limite las posibilidades de recomprobar el valor de un bien cuando se ha producido la ausencia de motivación en el seno de un procedimiento de gestión tributaria. El resultado, sin embargo, no ha resultado tan óptimo como lo esperado. Situado en la conveniencia, incluso necesidad, de dicho plazo, el Tribunal observa, en primer lugar, la no aplicación analógica del plazo contenido en el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria, previsto para el procedimiento inspector. El rechazo a esta aplicación analógica tiene enorme trascendencia ya que, como es sabido, nos movemos entre el plazo de doce o veinticuatro meses (inspección) y el plazo de seis meses (gestión). Las razones que se argumentan para negar la aplicación analógica son de diversa índole: estrictamente sistemáticas (el art. 150 se encuentra ubicado no entre las normas comunes a todos los procedimientos tributarios); la ausencia de caducidad para el procedimiento inspector; y, en tercer lugar, «porque carecería de toda lógica otorgar en caso de retroacción en procedimientos de gestión un plazo adicional de otros seis meses, plazo este que coincidiría con el plazo máximo que inicialmente tendría la Administración para llevar a cabo el procedimiento, por contraposición a lo prevenido para la retroacción en caso de procedimiento inspector, donde el legislador prevé un posible plazo máximo adicional para la retroacción (de seis meses), para un procedimiento que tiene una duración inicial prevista de al menos el doble».

Pese a este esfuerzo delimitador no logramos comprender por qué carecería de toda lógica otorgar en caso de retroacción en procedimientos de gestión un plazo adicional de otros seis meses. Este plazo podría ser establecido expresamente en la Ley General Tributaria, junto con un procedimiento específico de ejecución, que podría no ser diferente en función de que el vicio invalidante se produjera en un procedimiento de inspección o en un procedimiento de gestión. Téngase presente que con la normativa actual si los defectos en la motivación de la comprobación de valores se hubieran producido en un procedimiento de inspección, la retroacción de actuaciones, dictada por el órgano

económico-administrativo, le hubiera situado al órgano de la inspección tributaria en una situación más holgada, e incluso privilegiada, en relación con el órgano de gestión en la medida en que el plazo del procedimiento hubiese sido más extenso. Tras la retroacción ordenada por el órgano económico-administrativo, dichas actuaciones podrían haberse desarrollado hasta la conclusión del plazo de doce meses (o veinticuatro) o del plazo de seis meses, si aquel periodo fuera inferior (art. 150.5 de la Ley General Tributaria). Es decir, como mínimo, el órgano inspector hubiese dispuesto de un plazo de seis meses para subsanar el vicio invalidante, plazo del que no disponen los órganos de gestión.

En el mismo sentido, en la resolución que comentamos es también relevante la delimitación de los casos en los que un órgano económico-administrativo puede decretar la retroacción de las actuaciones en un procedimiento de gestión, en virtud de lo dispuesto en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria. Este objetivo nos debe llevar a reflexionar sobre si la retroacción de las actuaciones es siempre lo más ventajoso para el contribuyente o si, por el contrario, en algunos casos, como el que comentamos (en el que el vicio invalidante ha sido la ausencia de motivación de una comprobación de valores), lo mejor sería la caducidad del procedimiento y, en su caso, la apertura de un nuevo procedimiento. Conviene tener así presente lo que ya expresaron algunos autores en relación con la retroacción de las actuaciones de que «en la práctica, la orden de retroacción de actuaciones para subsanar los errores cometidos (por muy meramente formales que fueran) desequilibra el fiel de la balanza a favor de una de las partes –precisamente, la infractora–, pues, en el ámbito tributario, ello se traduce normalmente en un perjuicio, también económico, para el obligado tributario recurrente» [BOSCH CHOLBI (2010a)].

El TEAC considera que la falta de motivación constituye un defecto formal y, por consiguiente, hace aplicable la teoría de la retroacción de las actuaciones en virtud de la cual, tal y como se recoge en la Ley 30/1992 (art. 113.2) y en nuestra Ley General Tributaria (art. 239.3) tras una resolución parcialmente estimatoria por motivos formales (no por motivos sustantivos), el procedimiento debe situarse en el mismo momento en el que se cometió el vicio que motiva la retroacción. En el caso analizado, según el órgano revisor, el vicio se cometió en las liquidaciones iniciales, en las que no se contenía una motivación suficiente y en las que se omitían ciertas cautelas que situaban a los interesados en una absoluta indefensión. Como consecuencia de dicha retroacción, se consideró que el procedimiento debía continuar y el plazo debía seguir computándose.

La pregunta que debemos hacernos es si la ausencia de motivación constituye un defecto sustantivo o un simple defecto formal causante de indefensión. El propio TEAC ha reconocido cómo esta distinción conceptual es, en muchos casos, sumamente difícil en la medida en que no existe una clara doctrina jurisprudencial sobre la misma ni tampoco sobre sus efectos (RTEAC de 24 de noviembre de 2010). Recientemente, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 15 de septiembre de 2014 (NFJ056145), ha calificado como defecto sustantivo la errónea calificación fiscal de unos contratos de compraventa, contratos simulados en lugar de operaciones vinculadas, a pesar de que dicho error se remitiese a un específico trámite para la valoración económica de las prestaciones contractuales. Se trataría de una sentencia realmente relevante porque el Tribunal, además, recordaba cómo la retroacción de las actuaciones por parte de los órganos económico-administrativos es algo excepcional. Según el Tribunal Supremo, los órganos económico-administrativos no pueden a su albur decretar la retroacción de las actuaciones haciendo abstracción

del vicio que determina la anulación de la liquidación tributaria. Fundamentaba su afirmación en las siguientes razones. Primera, porque el legislador ha querido distinguir entre las competencias en materia de liquidación («aplicación de los tributos», en la Ley de 2003) y de revisión, atribuyéndolas a instancias administrativas diferentes, de modo que hay que eludir todo entendimiento que atribuya a los Tribunales económico-administrativos competencias en materia de liquidación. Segundo, tampoco debe olvidarse, a juicio del Tribunal, 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. Sin embargo, 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 [véanse también otras Sentencias como la de 7 de abril de 2011, rec. cas. núm. 872/2006 (NFJ042593), 26 de marzo de 2012, rec. cas. núm. 5827/2009 (NFJ046790), y 25 de octubre de 2012, rec. cas. núm. 2116/2009 (NFJ055046)].

Esta doctrina podría ser aplicable, en nuestra opinión, al caso que analizamos. Podríamos preguntarnos si el incumplimiento de la obligación de motivar por parte de la Administración tributaria es un simple defecto formal (como puede serlo la falta del cumplimiento de un trámite de audiencia o, por ejemplo, la negativa a aportar una serie de documentos o facturas) o si, por el contrario, es un defecto sustantivo. En nuestra opinión, la ausencia de motivación constituiría un error sustantivo en la valoración de los bienes y, también, un motivo de nulidad de pleno derecho (la motivación es una cuestión de tutela judicial efectiva, una garantía procesal y, a su vez, el contenido mismo de una comprobación de valores). Dicho incumplimiento, imputable en exclusiva a la Administración tributaria, afectaría a la regularidad sustancial de la liquidación tributaria por lo que, en nuestra opinión, no podría decretarse, sin más, la retroacción de actuaciones por parte del órgano revisor. De la misma opinión es GARCÍA DÍEZ (2014), para quien el defecto de motivación refleja el incumplimiento por parte de la Administración tributaria de la carga de la prueba que le corresponde. Igualmente, como ha indicado ESEVERRI MARTÍNEZ (2007) «justifica la retroacción de actuaciones la falta de defensa del contribuyente; no la justifica, en cambio, la falta de diligencia del órgano administrativo con su conducta viciada de anulabilidad».

En consecuencia, las resoluciones del órgano económico-administrativo, basadas en defectos en la motivación, se estarían refiriendo a auténticas razones de fondo, de imposible corrección (la ausencia de motivación deslegitima un procedimiento de comprobación de valores), y no debería ser aplicable el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria, no pudiendo el órgano económico-administrativo, una vez anulada la liquidación, ordenar la retroacción de las actuaciones, con el fin de permitir a la Administración que vuelva a practicar la comprobación de valores. Esta imposibilidad situaría el desenlace jurídico no ya tanto en el terreno de la caducidad sino de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria [el propio Tribunal Supremo, en la Sentencia de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299), en un recurso para unificación de doctrina, también ha afirmado que el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas mediando insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores no tiene carácter ilimitado, pues está sometido, en primer lugar, al plazo de prescripción y, en segundo término, a la santidad de la cosa juzgada]. Al tratarse de una nulidad de pleno derecho, el acto de liquidación no habría interrumpido el plazo de prescripción de modo que en el momento en que se iniciase

un nuevo procedimiento de comprobación de valores, siguiendo la decisión del órgano de revisión, el derecho de la Administración podría estar prescrito.

Pese a lo anterior, el Tribunal Supremo se ha manifestado en numerosas ocasiones en sentido contrario, considerando el requisito de la motivación como un elemento meramente formal, una causa que posibilita la retroacción de las actuaciones [SSTS de 24 de mayo de 2010, rec. cas. núm. 35/2009 (NFJ039264), 19 de septiembre de 2008, rec. cas. núm. 533/2004 (NFJ034847), y 22 de septiembre de 2008, res. cas. núm. 1/2004 (NFJ030790), entre otras]. Y ello a pesar de que el Tribunal Constitucional ha afirmado que un déficit de motivación es productor de la anulabilidad del acto en la medida en que produce la indefensión en el administrado [STC núm. 232/1992, de 14 de diciembre (NSJ000577)]. En este contexto, la resolución del TEAC que comentamos no resulta sumamente forzada y es plenamente acorde con los razonamientos del Tribunal Supremo. Sea como fuere, y ante las dudas que se suscitan en la ejecución de este tipo de resoluciones, estimatorias parcialmente, sí que sería deseable (en la línea apuntada en un trabajo publicado recientemente por GARCÍA DÍEZ en el número 379 de esta *RCyT. CEF*) que se regulara un procedimiento donde se limitase la potestad revisora, extraordinaria, que ha sido reconocida a los órganos económico-administrativos. En especial, que se delimitase qué defectos permiten la retroacción de las actuaciones: si solo los formales, los materiales o cualquiera de ellos tal y como el Tribunal Supremo ha venido a admitir, en su Sentencia de 4 de abril de 2013, recurso de casación número 3369/2012 (NFJ050709), para la retroacción de las actuaciones en un procedimiento inspector, en una interpretación sumamente laxa del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria. Por último, un procedimiento donde se establezca un plazo máximo de duración de las actuaciones que se retrotraen, en función del motivo invalidante, y según estemos en un procedimiento de gestión o en un procedimiento de inspección. Se dotaría de cierta coherencia y uniformidad a las dos regulaciones existentes en la actualidad, se salvarían muchos de los problemas que se suscitan y se coadyuvaría, en gran medida, a garantizar la seguridad jurídica y las garantías de los administrados.

## Bibliografía

- BOSCH CHOLBI, J. L. [2010a]: «Sobre la imposibilidad judicial de ordenar la retroacción de actuaciones cuando se anula un acto tributario: ¿el inicio del fin de una polémica?», *Tribuna Fiscal*, núms. 238-239.
- [2010b]: «Los efectos de la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el planteamiento de un "mito jurídico" y el papel de los tribunales económico-administrativos», *Tribuna Fiscal*, núm. 233.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. [2007]: «Sobre la ejecución de las resoluciones en materia tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 7.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2011]: «La improcedencia de ordenar la retroacción de actuaciones cuando la liquidación se anula por razones de fondo: STS 7 abril 2011», *Quincena Fiscal*, núm. 15.
- GARCÍA DÍEZ, C. [2014]: «Una perspectiva sobre la ejecución y retroacción de actuaciones en el ámbito tributario», *RCyT. CEF*, núm. 379.
- MANZANO SILVA, E. [2014]: «La ejecución de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos», *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*, Editorial Bosch.